

INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS
LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO
RAMO: ADMINISTRAÇÃO E AUDITORIA

**“EFEITOS DA CORRECÇÃO DO RESULTADO CONTABILÍSTICO
NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL:
O CASO SÓ CONSTRUÇÕES, S.A”**

HERCULANO LIMA DA GRAÇA

Nº 08.871

Praia, abril de 13

INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS
LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO
RAMO: ADMINISTRAÇÃO E AUDITORIA

**“EFEITOS DA CORRECÇÃO DO RESULTADO CONTABILÍSTICO
NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL:
O CASO SÓ CONSTRUÇÕES, S.A”**

HERCULANO LIMA DA GRAÇA

Nº 08.871

ORIENTADOR: Mestre Adalberto de Oliveira Mendes

Dedicatória

Aos meus pais, Marcos Lima e Germana Lima,
aos meus irmãos
e a minha filha Rosiane Sibel Delgado Lima

Agradecimentos

Á Deus, por ter me dado força e iluminado meu caminho para que eu pudesse concluir mais uma etapa da minha vida;

Aos meus pais: Marcos Baptista Lima e Germana Maria Lima, aos meus irmãos: Francisco, Isabel, Lúcio, Constantino, Adilson, Estanislau, Anísio, Evanísia, Ronielson e Pedro, que estão sempre me apoiando nos momentos pelos quais mais preciso.

Ao meu orientador, Mestre Adalberto de Oliveira Mendes, pela paciência e o incentivo na condução deste trabalho, sem os quais não teria sido possível;

A todos os professores do curso de licenciatura em contabilidade e administração, pela paciência, dedicação e ensinamentos disponibilizados nas aulas.

A todos os meus amigos e colegas do curso de licenciatura em contabilidade e administração, pelo companheirismo e dedicação durante todo esse tempo.

Ao ISCEE pela oportunidade que me ofereceu de poder formar-me como profissional.

Resumo analítico

O desmantelamento das barreiras ao comércio mundial traduziu-se no aumento das operações comerciais e financeiras, na crescente necessidade de capitais, na utilização de novos instrumentos financeiros e no consequente desenvolvimento dos mercados de capitais com empresas cotadas em diversos mercados. Este fenómeno contribuiu ainda para a globalização da informação financeira que, para suprir as exigências de um mercado abrangente, teve de encontrar novas formas de difusão, sem contudo descuidar as suas qualidades, nomeadamente a compreensibilidade, a comparabilidade e a fiabilidade.

O interesse do desenvolvimento deste tema ressalta-se pela importância que a contabilidade nas organizações, recomenda-se ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu controlo, comportando todos os dados necessários ao preenchimento das declarações periódicas dos impostos.

A parte prática do trabalho, em resumo, demonstra que, o ponto de partida para o apuramento do lucro tributável é o resultado contabilístico determinado com base nas suas regras próprias. Em Cabo Verde, a lei fiscal, apesar de desactualizada com o SNCRF, estabelece algumas regras próprias para ajustar o resultado contabilístico ao resultado fiscal.

Em conclusão, a aplicação do novo normativo contabilístico cabo-verdiano (SNCRF) na correcção e determinação da matéria colectável em sede do IUR veio dar e construir uma base contabilística comum como ponto de partida para o estabelecimento de uma matéria colectável comum, e se concluir neste TFC, que tem todo o sentido. Sendo as demonstrações financeiras elaboradas com base nas NRF e subsidiariamente às NIC's constituem o ponto de partida neutro para qualquer discussão sobre uma matéria colectável comum.

Palavras chave: Declarações Fiscais, Imposto Sobre Rendimentos, Rendimentos e Gastos Tributáveis

Abstract

The dismantling of barriers to world trade has resulted in increased commercial and financial transactions, the growing need for capital, and the use of new financial instruments and the consequent development of capital markets with listed companies in various markets. This phenomenon has also contributed for the globalization of financial information to meet the requirements of a comprehensive market had to find new ways of making, without neglecting their qualities, namely understandability, comparability and reliability.

The interest of the development of this theme it emphasizes the importance of accounting in organizations, it is recommended to be organized in order to enable the clear and unambiguous understanding of the elements necessary for calculating the tax, as well as to allow its control, behaving all data needed to fill in of the periodic declarations of taxes.

The practical part of the work, in short, shows that the starting point to determining taxable income is the accounting income determined based on its own rules. In Cape Verde, the tax law, although outdated with SNCRF establishes some rules themselves to adjust accounting income to taxable income.

In conclusion, the application of new accounting standards Cape Verde (SNCRF) in the correction and determination of the tax base in the headquarters of the IUR to come and build a common basis of accounting as a starting point for the establishment of a common tax base, and conclude TFC this, which makes sense. Being the financial statements prepared in accordance with NRF 'and secondarily to NIC's are the neutral starting points for any discussion about a common tax base.

Keywords: Tax Returns, Tax Income, Taxable Income and Expense

Índice

Dedicatória.....	I
Agradecimentos.....	II
Resumo analítico	III
Abstract.....	IV
Índice	V
Glossário de termo e abreviaturas	IX
Lista de quadros.....	X
Lista de ilustrações	XI
CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO CONTEXTUAL	1
1.1. Apresentação e justificação do tema.....	1
1.2. Justificação do tema.....	1
1.3. Importância do tema	1
1.4. Pergunta de partida	2
1.5. Objectivos do estudo.....	2
1.5.1. Objectivo geral	2
1.5.2. Objectivos específicos	2
1.6. Estrutura Previa do Trabalho	3
CAPÍTULO II – ENQUADRAMENTO TEÓRICO E CONCEPTUAL.....	5
2.1. Enquadramento Teórico.....	5
2.1.1. Resumo histórico da relação entre a contabilidade e fiscalidade	5
2.1.1.1. Relevância do sistema legal como factor determinante das diferenças contabilísticas.....	7
2.1.1.2. Influência da fiscalidade na contabilidade	8
2.1.2. Principais conceitos do resultado contabilístico, resultado fiscal e suas divergências.....	9
2.1.2.1. O resultado contabilístico	9
2.1.2.2. O resultado fiscal	9

2.1.2.3.	Divergências entre resultado contabilístico e resultado fiscal	9
2.1.3.	Qual o papel da contabilidade na determinação do lucro tributável em sede do IUR	11
2.2.	Enquadramento Fiscal.....	12
2.2.1.	Lei de enquadramento do orçamento Estado (2013)	12
2.2.1.1.	Código dos Benefícios fiscais	12
2.2.1.2.	Pressupostos dos benefícios fiscais.....	13
2.2.1.3.	Conceito e tipos de benefícios fiscais	14
2.2.1.4.	Constituição, reconhecimento, transmissão e extinção dos benefícios fiscais	17
2.2.2.	Código do Imposto Único sobre os Rendimentos	18
2.2.2.1.	Sujeitos passivos do IUR	19
2.2.2.2.	Base de tributação das empresas.....	19
2.2.2.3.	Período de tributação	19
2.2.2.4.	Isenções do IUR.....	20
2.2.2.5.	Custos inaceitáveis.....	20
2.2.2.6.	Proveitos (Rendimentos) e custos (Gastos)	21
2.2.2.7.	Determinação da matéria colectável em IUR	21
2.2.2.8.	Apuramento da matéria colectável	23
2.2.2.9.	Confirmação e fixação da matéria colectável pelo chefe da Repartição de Finanças	24
2.2.3.	Obrigações legais de prestação de contas segundo o SNCRF.....	24
2.2.3.1.	Princípios contabilísticos geralmente aceites	25
2.2.3.2.	Características qualitativas das demonstrações financeiras	26
2.2.3.3.	Principais rubricas do encerramento do exercício em SNCRF.....	27
2.2.4.	Aspectos contabilísticos e fiscais da correcção do resultado contabilístico..	32
2.2.4.1.	Revalorização de activos	32
2.2.4.2.	Revalorização de Activos Fixos não depreciables.....	33

2.2.4.3.	Perdas por imparidades de activos	33
2.2.4.4.	Constituição de Provisões além das da base fiscal	34
2.2.4.5.	Amortizações e depreciações para além das da base fiscal	34
2.2.4.6.	Diferenças de Câmbio.....	34
2.2.4.7.	Resultados líquidos negativos com perspectiva de lucros futuros.....	35
2.2.5.	Norma de Relato Financeiro 22 – Impostos sobre o Rendimento – IAS 12 .	35
2.2.5.1.	Objectivo e âmbito	35
2.2.5.2.	Impostos sobre o rendimento	36
2.2.5.2.1.	Impostos correntes.....	36
2.2.5.2.2.	Impostos diferidos	36
2.2.5.2.2.1.	Passivos por impostos diferidos	37
2.2.5.2.2.2.	Activos por impostos diferidos	38
2.2.5.3.	Reconhecimento do Imposto sobre os Rendimentos	39
2.2.5.3.1.	Reconhecimento de passivos e activos por impostos correntes	39
2.2.5.3.2.	Reconhecimento de passivos e activos por impostos diferidos.....	39
2.2.5.4.	Mensuração do Imposto sobre os Rendimentos	41
2.2.5.5.	Tratamento contabilístico do Imposto sobre os Rendimentos	41
CAPÍTULO III - PARTE PRÁTICA		43
3.1.	Metodologia	43
3.2.	Caracterização da entidade em estudo – a SÓ CONSTRUÇÕES, S.A	43
3.3.	Metodologia de análise - Impostos Diferidos	44
3.3.1.	Caso I - Activos por impostos diferidos /diferenças temporárias dedutíveis	46
3.3.2.	Caso II - Passivos por impostos diferidos / diferenças temporárias tributáveis ...	50
3.4.	A declaração do modelo 1B.....	52
4. CAPÍTULO IV – CONCLUSÃO		53
4.1.	Limitações na execução deste trabalho	53
4.2.	Utilidade do trabalho para comunidade académica e profissional	53

4.3. Sugestões para trabalhos futuros.....	54
4.4. Principais conclusões	54
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	56
ANEXO I - BALANÇO	58
ANEXO II – DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS	59
CURRICULUM VITAE	60

Glossário de termo e abreviaturas

CBF – Código dos Benefícios Fiscais

CGT – Código Geral Tributário

CNNC – Comissão Nacional de Normalização Contabilística

CPT – Código de Processo Tributário

DF – Demonstrações Financeiras

DGCI – Direcção Geral das Contribuições e Impostos

EC – Estrutura Conceptual

FASB – Financial Accounting Standard Board

IAS – International Accounting Standard

IASB – International Accounting Standard Board

IASC – International Accounting Standard Committee

IFRS – International Financial Reporting Standards

IUR – Impostos Único sobre o rendimento

IUR-PC – Imposto Único sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

NRF – Norma de Relato Financeiro

OPACC – Ordem Profissional de auditores e Contabilistas Certificados

PCGA – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

PNC – Plano Nacional de Contabilidade

RC – Resultado Contabilístico

RF – Resultado Fiscal

RIUR – Regulamento do Imposto Único sobre o Rendimento

SNCRF – Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro

§ – Parágrafo

Lista de quadros

Quadro 1 - Constituição da provisão e reconhecimento de activos por impostos diferidos em 2012	47
Quadro 2 - Determinação dos Resultados Líquidos	48
Quadro 3 - Contabilização da utilização da provisão e redução do activo por impostos diferidos para 2013	48
Quadro 4- Contabilização da utilização da provisão e redução do activo por impostos diferidos para 2014	49
Quadro 5 - Reconhecimento do passivo por impostos diferidos	50
Quadro 6 - Expectativa de gastos de impostos correntes para 2013	51
Quadro 7 - Contabilização do reconhecimento do gasto por impostos correntes e rectificação das outras rubricas para 2013.....	52

Lista de ilustrações

Ilustração 1 - Conjunto de demonstrações financeiras	7
Ilustração 2 - Objectivos da contabilidade e da fiscalidade.....	10
Ilustração 3- Benefícios fiscais ao investimento	14
Ilustração 4 - Características qualitativas das demonstrações financeiras	26
Ilustração 5 - Principais rubricas de prestação de contas	28
Ilustração 6 - Activos por Impostos Diferidos.....	38
Ilustração 7 - Diferenças temporárias dedutíveis – cenários	40
Ilustração 8- valor contabilístico vs base fiscal e natureza dos impostos diferidos	42
Ilustração 9 - Missão e Valores da Só Construções, SA.	44

CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO CONTEXTUAL

1.1. Apresentação e justificação do tema

O tema que se desenvolve intitula-se “Efeitos da correcção do resultado contabilístico na determinação da matéria colectável – Caso Prático Empresa SÓ CONSTRUÇÕES, S.A. e se enquadra no âmbito do trabalho de fim de curso para Complemento de Licenciatura em Contabilidade e Administração Ramo Auditoria, promovido pelo ISCEE – Instituto Superior das Ciências Económicas e Empresarias.

1.2. Justificação do tema

A escolha do tema prende-se com o facto de se tratar de um assunto que sempre nos despertou algum interesse pela influência que tem a fiscalidade na contabilidade em Cabo Verde, onde segundo o Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro (SNCRF), a predominância dos impostos na contabilidade é marcante, uma vez que se entende que a informação financeira serve, em grande medida, para determinar o montante do imposto a pagar pela empresa.

A harmonização das normas de contabilidade de Cabo Verde com as normas internacionais, constitui um factor importante da economia cabo-verdiana, onde é seguida a tendência europeia, em que as regras fiscais sobrepõem-se às contabilísticas, ou melhor dizendo a fiscalidade domina as regras contabilísticas.

Nesta óptica de ideias, pretende-se, essencialmente, contribuir para a clarificação dos efeitos da correcção do resultado contabilístico na determinação da matéria colectável em Cabo Verde e relatar a importância da necessidade de estar sempre actualizados sobre os aspectos fiscais das leis do enquadramento do Estado, que sempre sofrem mudanças de modo a apresentar uma demonstração financeira da forma mais fidedigna possível.

1.3. Importância do tema

Este trabalho é de extrema importância pelo facto de relatar os efeitos da correcção do resultado contabilístico na determinação da matéria colectável em Cabo Verde, com referência na empresa SÓ CONSTRUÇÕES, S.A.

Outro aspecto importante prende-se com o facto da necessidade da legislação fiscal de acompanhar o Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro (SNCRF) introduzido pelo Decreto-Lei nº 5/2008, de 4 de Fevereiro, em substituição do Plano Nacional de Contabilidade (PNC), aprovado pelo Decreto nº 4/84, de 30 de Janeiro, visando acompanhar os desenvolvimentos havidos nas directivas internacionais quanto à qualidade da informação financeira e, transpondo para o direito interno Normas de relato financeiro que são uma adaptação das Normas Internacionais de Contabilidade e as Normas Internacionais de Relato Financeiro, emitidas pelo Internacional Accounting Standard Board (IASB).

1.4. Pergunta de partida

De acordo com a legislação fiscal e as normas de contabilidade aplicadas em Cabo Verde, os efeitos da correcção do resultado contabilístico são imprescindíveis para a determinação e da matéria colectável?

1.5. Objectivos do estudo

1.5.1. Objectivo geral

O objectivo que se pretende alcançar com a realização da monografia será de, demonstrar os efeitos da correcção do resultado contabilístico na determinação da matéria colectável em Cabo Verde.

1.5.2. Objectivos específicos

Como objectivos específicos se destacam os seguintes pontos:

- Identificar os diferentes tipos de correcções a serem feitas no resultado contabilístico a quando da determinação da matéria colectável.
- Fazer uma breve análise das obrigações legais da prestação de contas e das demonstrações financeiras.
- Mostrar o impacto que a contabilidade assume na determinação da matéria colectável.
- Ver o tratamento dos aspectos contabilísticos e fiscais de operações do fim do exercício.

- Aplicar o SNCRF na contabilização das correcções contabilísticas com incidência a Norma de Relato Financeiro 22 – Impostos sobre o Rendimento – IAS 12.
- Explicar a importância que a correcção do resultado contabilístico tem na determinação da matéria colectável.
- Apresentar os efeitos de correcção do caso prático na declaração Modelo 1B.

1.6. Estrutura Previa do Trabalho

O desenvolvimento do trabalho terá por base a seguinte estrutura prévia:

- **Capítulo I – Enquadramento contextual**

Neste capítulo, apresenta-se o enquadramento contextual, os objectivos geral e específicos, a pergunta de partida, a importância do tema para a comunidade académica e profissional bem como a representação da estrutura global do trabalho.

- **Capítulo II – Enquadramento Teórico e Conceptual**

Neste capítulo, apresenta-se a fundamentação teórica, sobre o qual sustenta o trabalho, com um resumo histórico da relação entre a contabilidade e fiscalidade, sobre os efeitos da correcção do resultado contabilístico na determinação da matéria colectável em Cabo Verde, apresentação de conceitos teóricos de resultado contabilístico, resultado fiscal e suas divergências.

De forma a estar sempre actualizado com as mudanças do nosso sistema fiscal, apresenta-se também o Código do Imposto Único sobre os Rendimentos, Lei de enquadramento do orçamento Estado 2013, as obrigações legais de prestação de contas segundo o SNCRF com incidência a Norma de Relato Financeiro 22 – Impostos sobre o Rendimento – IAS 12, bem como os aspectos contabilísticos e fiscais da correcção do resultado contabilístico.

- **Capítulo III - Parte Prática**

Neste Capítulo, apresenta-se um caso prático com referência aos efeitos da correcção do resultado contabilístico na determinação da matéria colectável, e explicação das correcções feitas no resultado contabilístico, bem como os paços seguidos para determinar a matéria colectável da empresa SÓ CONSTRUÇÕES, S.A. com referência na NRF 22 - Impostos sobre o Rendimento.

- **Capítulo IV – Conclusão**

E, finalmente, neste capítulo apresentam-se as considerações finais sobre o trabalho a desenvolver, relatando-se as partes relevantes deste trabalho e as limitações encontradas para a sua elaboração.

CAPÍTULO II – ENQUADRAMENTO TEÓRICO E CONCEPTUAL

2.1. Enquadramento Teórico

Com o facto da legislação fiscal de acompanhar o Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro (SNCRF) introduzido pelo Decreto-Lei nº 5/2008, de 4 de Fevereiro, em substituição do Plano Nacional de Contabilidade (PNC), aprovado pelo Decreto nº 4/84, de 30 de Janeiro, visando acompanhar os desenvolvimentos havidos nas directivas internacionais quanto a qualidade da informação financeira, torna-se um aspecto de elevada importância pela influência que tem a fiscalidade na contabilidade em cabo verde.

Assim neste Capítulo, apresenta-se a fundamentação teórica, sobre o qual sustenta o trabalho, com um resumo histórico da relação entre a contabilidade e fiscalidade, sobre os efeitos da correcção do resultado contabilístico na determinação da matéria colectável em Cabo Verde, apresentação de conceitos teóricos de resultado contabilístico, resultado fiscal e suas divergências.

Também se apresenta o Código do Imposto Único sobre os Rendimentos, Lei de enquadramento do orçamento Estado 2013, as obrigações legais de prestação de contas segundo o SNCRF com incidência a Norma de Relato Financeiro 22 – Impostos sobre o Rendimento – IAS 12, bem como os aspectos contabilísticos e fiscais da correcção do resultado contabilístico para execução do trabalho contabilístico do fim do exercício e, dar a conhecer os ajustamentos fiscais quer por efeito dos benefícios, quer pelos impostos diferidos a realizar na passagem do resultado contabilístico ao resultado fiscal.

2.1.1. Resumo histórico da relação entre a contabilidade e fiscalidade

Sendo a contabilidade um sistema de informação que prepara e divulga informação económica e financeira sobre as diversas entidades, mensurando e reconhecendo activos, passivos, gastos e rendimentos, não deveria haver apenas uma única forma de efectuar uma demonstração financeira.

A necessidade de harmonização contabilística nasce da constatação de que as práticas contabilísticas variam de país para país, onde é normalmente influenciada pelo meio envolvente, o sistema legal, sistema político, factores culturais, o nível de desenvolvimento

económico, o grau de internacionalização da economia e o grau de interferência das normas fiscais (SNCRF, p.44).

De entre os diversos factores que influenciam as práticas contabilísticas destacam-se pela sua relevância: o sistema legal vigente; o método predominante de financiamento das entidades e a influência da fiscalidade na contabilidade.

A normalização contabilística nacional é marcada por dois grandes períodos:

- O período, Plano Nacional de Contabilidade (PNC), de 1984 a 2008 e, (Decreto nº 4/84 de 30 de Janeiro)
- O período, Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro – SNCRF, a partir de 2009. (Decreto-Lei nº 5/2008 de 4 de Fevereiro)

O SNCRF - foi aprovado por via do Decreto-Lei nº 5/2008 de 4 de Fevereiro e entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2009.

A adopção de um novo sistema contabilístico (derrogando o PNC) teve como objectivo:

- Acompanhar os desenvolvimentos havidos nas directivas internacionais quanto à qualidade da informação financeira.
- Transpor para o direito interno, Normas de Relato Financeiro que constituem uma adaptação das Normas Internacionais da Contabilidade e as Normas de Relato Financeiro emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB), tendo em conta o tecido empresarial e a estrutura e dimensão das entidades em Cabo Verde.

O SNCRF estabelece que uma entidade deve apresentar no final de cada período contabilístico um conjunto de demonstrações financeiras composto por:

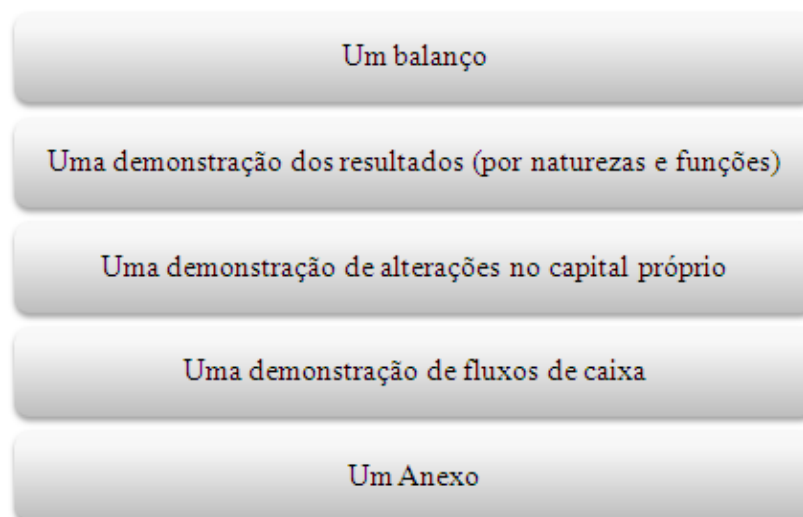


Ilustração 1 - Conjunto de demonstrações financeiras

Fonte: SNCRF (2009)

As pequenas entidades (aquelas cujo volume de vendas apurado no período anterior seja inferior a 10.000 contos) estão dispensadas de apresentar a Demonstração de fluxos de caixa.

2.1.1.1. Relevância do sistema legal como factor determinante das diferenças contabilísticas

Existem dois sistemas legais distintos entre os países mais desenvolvidos do mundo, que por sua vez, conduziram a dois padrões de desenvolvimento das práticas contabilísticas: o *Codified Roman Law* e o *Common Law*. (SNCRF).

Ainda de acordo com o SNCRF, a maior parte dos países da Europa continental tem um sistema legal baseado no direito romano, de orientação legalista, cujas leis contêm um conjunto de obrigações que estabelecem normas mínimas que determinam o comportamento que se espera dos cidadãos. Em como a França, Itália, Alemanha, Espanha, Portugal e também Cabo Verde, as leis estão ligadas a ideia da justiça e da moralidade, tornando-se doutrina.

Em Cabo verde a maior parte do detalhe da legislação contabilística apoia-se em planos de contas emanados de comissões especializadas e aprovados pelo Governo.

2.1.1.2. Influência da fiscalidade na contabilidade

De acordo com o SNCRF, os sistemas clássicos, marcadamente europeus e dos países que tem seguido a influência europeia, como seja Cabo Verde, têm da fiscalidade a noção de que o Estado é um sócio, um parceiro invisível e não um gasto.

A predominância dos impostos na contabilidade nestes países é marcante, uma vez que se entende a informação financeira serve, em grande medida, para determinar o montante de impostos a pagar pela empresa.

As regras fiscais sobrepõem-se às contabilísticas, ficando as empresas obrigadas a registar gastos e rendimentos de acordo com regras fiscais, verificando-se nalguns casos, uma subversão na aplicação dos princípios contabilísticos geralmente aceites.

Por outro lado, nos Estados unidos da América e no Reino Unido o relato financeiro é concebido, primordialmente, no sentido de ser útil para os mercados de capitais e não para os efeitos da determinação da matéria colectável das empresas. E no entanto verifica-se um alto grau de separação entre as normas contabilísticas e fiscais.

Nestes países, onde predomina um sistema contabilístico anglo-saxónica, o principal objectivo das demonstrações financeiras é o de fornecer uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira da empresa e dos resultados das operações por ela efectuadas, para que os critérios fiscais não devem interferir na obtenção dessa mesma informação.

Não podemos esquecer que em Cabo verde, como em outros países de influência contabilística continental, a fiscalidade e a contabilidade encontram-se intimamente ligadas. Desta forma, qualquer alteração que se produza ao nível da contabilidade produzirá necessariamente efeitos ao nível da fiscalidade.

Desta interligação entre a contabilidade e a fiscalidade, importa ter presente que a admissibilidade fiscal do resultado contabilístico se encontra condicionada pela observância de certos requisitos legais notórios na lei fiscal.

2.1.2. Principais conceitos do resultado contabilístico, resultado fiscal e suas divergências

2.1.2.1. O resultado contabilístico

O resultado contabilístico, reflectido na conta “ 5933 – Resultado líquido do período” do SNCRF, constitui o saldo final das três demonstrações financeiras: o balanço, a demonstração dos resultados por naturezas e a demonstração dos resultados por funções. Quer isto dizer que o resultado contabilístico deriva essencialmente da aplicação das normas contabilísticas vigentes, ou seja, do SNCRF e das Directrizes Contabilísticas.

Efectivamente, as variações ocorridas na conta “5933 – Resultado líquido do período” advêm do registo das operações nas contas da classe “6 - gastos”, contas da classe “7 - rendimentos” e na conta “5932 - imposto sobre o rendimento do período.

De acordo com a NRF 22, o lucro contabilístico é o resultado líquido de um período antes da dedução do gasto de impostos.

2.1.2.2. O resultado fiscal

O termo “resultado fiscal” não é acolhido na legislação contabilística e fiscal, sendo utilizadas as expressões “lucro tributável”, se o resultado for positivo, e “perda para efeitos fiscais”, se for negativo.

A NRF 22 vem definir o Lucro Tributável (perda fiscal), *como sendo o lucro (ou perda) de um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, sobre o qual são pagos (ou recuperáveis) impostos sobre o rendimento.*

2.1.2.3. Divergências entre resultado contabilístico e resultado fiscal

A relação entre a contabilidade e a fiscalidade tem vindo a ser caracterizada por alguma controvérsia. Com efeito, a preparação das demonstrações financeiras é, muitas vezes, efectuada de acordo com o normativo fiscal, em detrimento das normas contabilística sem particular nas situações em que o tratamento fiscal não corresponde ao contabilístico

Neste cenário, importa analisar os principais pontos de potencial conflito entre a fiscalidade e o referencial contabilístico

De acordo com DRA 511 de entre as situações que habitualmente conduzem a conflitos entre princípios contabilísticos e regras fiscais destacam-se as seguintes:

- Critérios de reintegração e amortização de imobilizações que não correspondem à vida útil esperada dos bens ou à sua efectiva perda de valor durante o exercício;
- Contabilização dos contratos de locação financeira;
- Critérios valorimétricos das existências que incluem ganhos não realizados;
- Provisões para depreciação de existências que não correspondem ao risco esperado da perda de valor das mesmas;
- Provisões para créditos de cobrança duvidosa e para letras descontadas que não correspondem ao risco esperado de cobrança;
- Não reconhecimento de encargos do exercício, a pagar, quando o respectivo custo só é fiscalmente aceite na data do pagamento (como por exemplo pensões de reforma).

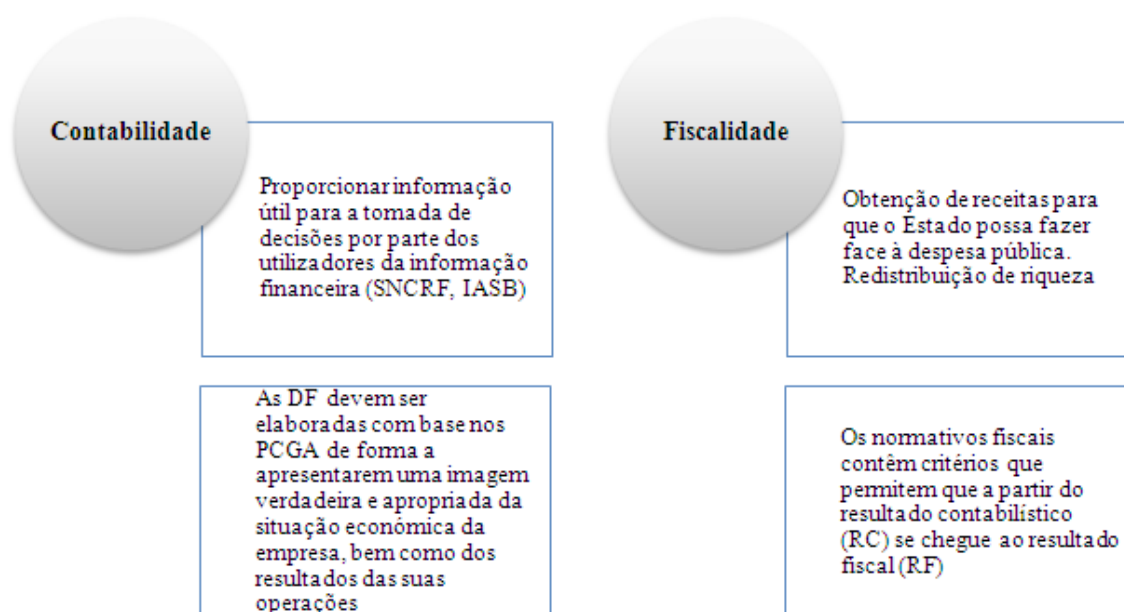


Ilustração 2 - Objectivos da contabilidade e da fiscalidade

Fonte: IASB (2007)

Os objectivos verificados pela contabilidade são distintos dos que a fiscalidade preconiza. Assim, e enquanto a contabilidade visa a descrição dos factos económicos ocorridos na vida das sociedades com vista a obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada dos

resultados da empresa para os seus utentes, a fiscalidade visa essencialmente a introdução de medidas com vista à obtenção de mais receita tributária para o Estado.

2.1.3. Qual o papel da contabilidade na determinação do lucro tributável em sede do IUR

As entidades que estão abrangidas no RIUR, estão obrigadas a apurar o lucro tributável de acordo com o exposto naquele código, que desde logo e no seu preâmbulo remete para a aceitação do resultado contabilístico como ponto de partida no apuramento do resultado fiscal, que posteriormente é corrigido por normas extra – contabilísticas de forma a apurar o lucro tributável.

O IUR-PC assenta assim no princípio de que a tributação incide sobre o lucro real relevado na contabilidade, posteriormente corrigido de acordo com as normas fiscais.

Para efeitos fiscais, convém salientar que a determinação do lucro tributável concretiza-se pelo conceito de rendimento e acréscimo que inclui para além dos resultados inerentes às actividades normais da empresa, outras situações não consideradas de carácter normal e habitual nas empresas como é o caso das variações no património líquido, como sejam as mais e menos valias, as indemnizações, os subsídios e as doações, entre outras. Parte-se assim do princípio de que tudo o que faz aumentar o património líquido inicial, é de considerar como rendimento tributável de uma empresa.

Para a determinação do lucro tributável existem duas grandes fases que têm que ser observadas:

- Numa primeira fase adoptam-se as regras contabilísticas para apuramento Líquido do Exercício, competindo à contabilidade determinar e apurar os lucros ou prejuízos empresariais ocorridos no exercício económico;
- Numa segunda fase são efectuadas correcções ao Resultado Líquido do Exercício dadas as exigências do Direito Fiscal, permitindo assim chegar à determinação do Resultado Fiscal.

2.2. Enquadramento Fiscal

2.2.1. Lei de enquadramento do orçamento Estado (2013)

A Lei do enquadramento do Orçamento do Estado para o ano de 2013, introduzido pela Lei Nº 23/VIII/2013, que segundo o estipulado no seu art. 2º nº 1, diz que, o Governo, baseado em critérios de economia, eficiência e eficácia, deve tomar as medidas necessárias à gestão rigorosa e à contenção das despesas públicas, para atingir a redução do défice orçamental e reorientar a despesa pública de forma a permitir uma melhor satisfação das necessidades colectivas.

Segundo o art. 15º da Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado para 2013, fica o Governo autorizado a cobrar as contribuições e impostos constantes dos regulamentos e demais legislação tributária, com as subseqüentes modificações em diplomas complementares em vigor, de acordo com as alterações previstas na presente Lei.

O Governo para suprir as necessidades de financiamento decorrentes da execução do orçamento do Estado e de acordo com o art. 35º nº 1 e 2 do referido Lei, fica o Governo autorizado a aumentar o endividamento interno líquido em 2.699.031.393 (dois mil milhões, seiscentos e noventa e nove mil, trezentos e noventa e três escudos), e também pode aumentar o endividamento externo, através de utilizações e contratação de novos empresários.

2.2.1.1. Código dos Benefícios fiscais

O Código dos benefícios fiscais aplica-se aos benefícios fiscais nele previstos, bem como aos benefícios fiscais convencionais validamente aprovados e ratificados e os previstos em legislação avulsa, designadamente nos códigos e legislação complementar em matéria de Imposto Único sobre o Rendimento (IUR), Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), Imposto de Consumo Especial (ICE), Imposto de Selo, Imposto Único sobre o Património (IUP) e Decreto -Legislativo n.º 11/2010, de 1 de Novembro, que aprova os benefícios à construção, reabilitação e aquisição de habitação de interesse social (art. 2º do CBF).

No que concerne ao âmbito de aplicação do código dos benefícios fiscais, será debruçada mais concretamente sobre códigos e legislação complementar em matéria de Imposto Único sobre o Rendimento (IUR).

Neste código, e segundo os artigos 4º e 5º a concessão de benefícios fiscais está sujeita a um princípio de transparência¹, nos termos do qual o Estado promove a divulgação pública da informação necessária para que os cidadãos tomem conhecimento dos principais benefícios concedidos.

E ainda o aproveitamento de benefícios fiscais está sujeito a um princípio de responsabilidade², nos termos do qual os contribuintes que gozem de benefícios fiscais.

2.2.1.2. Pressupostos dos benefícios fiscais

O gozo dos benefícios fiscais previstos no presente Código apenas é permitido aos sujeitos passivos do IUR que, reunindo as condições legais para o exercício da sua actividade, cumpram, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- Estar enquadrado em regime de tributação pela contabilidade organizada;
- Utilizar a contabilidade organizada em conformidade com o sistema de normalização contabilística e de relato financeiro vigente em Cabo Verde;
- Empregar exclusivamente o método de comunicação electrónica online, disponibilizado pela administração fiscal, para o cumprimento de suas obrigações fiscais; e
- Não ser tributado por métodos indirectos.

De acordo com o art.6º do CBF apenas fica habilitado de fazer gozo dos benefícios fiscais os contribuintes que apresentam a sua situação fiscal e contributiva regularizada, considerando como tal aqueles que não se encontrem em situação de dívida ou que, estando em situação de dívida tenham procedido a reclamação e prestado garantia idónea.

¹ Em obediência ao princípio da transparência, a despesa fiscal gerada pela concessão de benefícios fiscais é objecto de divulgação através do relatório da proposta de lei de Orçamento do Estado e a administração fiscal procede à divulgação anual da lista das pessoas colectivas às quais sejam concedidos benefícios fiscais.

² Em obediência ao princípio da responsabilidade, os contribuintes que gozem de benefícios fiscais estão obrigados a prestar à Administração Tributária as declarações, documentos e elementos informativos necessários à comprovação dos respectivos pressupostos, no momento da concessão do benefício.

Os sujeitos passivos do IUR que não sejam tributados pelo regime de contabilidade organizada é permitido o gozo dos benefícios fiscais previstos nos artigos 20º a 25º como apresentado art. 20º *benefício de natureza aduaneira*, art. 21º *aplicações financeiras de longo prazo*, art. 22º *fundos de poupança*, art. 23º *mercado de valores mobiliários*, art. 24º *fundos de investimento* e art. 25º *fundos de capital de risco*.

O art. 32º nº 2 *mecenato de pessoas singulares*, o art. 47º *missões diplomáticas e consulares e seus agentes e funcionários*, o art. 48º *funcionários diplomáticos e administrativos cabo-verdianos* e por último do art. 50º ao art. 53º assim como discriminado, art. 50º *mecenato, benefícios aduaneiros*, art. 51º *regresso definitivo de não residentes*, art. 52º *cidadãos estrangeiros reformados* e o art. 53º *deficientes motores*

2.2.1.3. Conceito e tipos de benefícios fiscais

Por definição de benefícios fiscais e segundo o art. 3º do CBF, são considerados *benefícios fiscais, os desagravamentos fiscais que materialmente representem excepções ao princípio da igualdade tributária, fundamentados por superiores razões de política económica e social ou de outra natureza extra fiscal*.

Ainda no mesmo contexto os benefícios fiscais podem, entre outras, apresentar a forma de isenções, reduções de taxas, crédito de impostos, deduções à matéria colectável e à colecta.

No que se refere aos tipos de benefícios fiscais, é de referir que são vários os tipos de benefícios fiscais, e que serão aqui apresentados de forma mais sucinta possível para um melhor enquadramento.

I. Benefícios fiscais ao investimento

No que concerne a benefícios fiscais ao investimento temos:

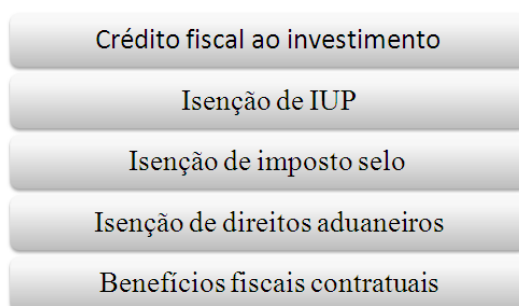


Ilustração 3- Benefícios fiscais ao investimento

De relembrar o que já tinha sido referido anteriormente só serão debruçadas sobre os benefícios fiscais mais relevante e relacionados com a determinação da matéria colectável, com referência a NRF 22 – Imposto sobre o Rendimento.

Falando então sobre o crédito fiscal ao investimento, e segundo o art.12º do CBF, beneficiam de um crédito fiscal por dedução à colecta do IUR, de pessoas singulares ou colectivas que tributadas pelo regime de contabilidade organizada, em valor correspondente à 50% dos investimentos relevantes realizados³.

Quanto a isenção de direitos aduaneiros, e segundo o art. 15º do CBF, beneficiam de isenção de direitos aduaneiros sempre que se traduzam na importação dos seguintes bens e estes se encontrem ligados ao objecto principal do projecto de investimento:

- Materiais e equipamentos incorporáveis directamente na instalação, expansão ou remodelação dos empreendimentos, não destinados à venda;
- Equipamentos, máquinas, aparelhos, instrumentos e utensílios, bem como os respectivos acessórios e peças separadas, e mais outros de acordo este artigo.

Acrescentando ainda que a isenção de direitos aduaneiros previstos no presente artigo exclui os equipamentos e veículos com idade superior a cinco anos.

II. Benefícios fiscais a internacionalização

Como benefícios fiscais a internacionalização tem-se:

- Benefícios fiscais em sede de IUR
- Outros benefícios fiscais

Aos investimentos que, nos termos do Decreto - Legislativo n.º 2/2011, de 21 de Fevereiro, sejam elegíveis para efeitos de incentivos à internacionalização, pode ser concedida redução até 50% da taxa de IUR (art. 17º do CBF).

³ Beneficiam de 50% do crédito fiscal nas áreas do turismo ou da indústria da promoção turística e da imobiliária turística, dos serviços de transporte aéreo e marítimo e serviços portuários e aeroportuários, produção de energias renováveis, produção e montagem de equipamentos de energias renováveis, pesquisa e investigação científica, bem como do desenvolvimento de tecnologias de informação e comunicação, mais ainda 30% dos investimentos relevantes realizados nas demais áreas.

Ainda no art. 17º deste Código, até ao termo da vigência do contrato de concessão de incentivos, pode ser concedida isenção de IUR aos colaboradores qualificados e expatriados, bem como aos cidadãos cabo-verdianos qualificados provenientes da diáspora contratados ou a contratar através de contrato de trabalho, quanto aos rendimentos que auferam ao serviço das empresas promotoras dos projectos de investimento

De acordo com o art. 18º do CBF, os investimentos que, nos termos do Decreto - Legislativo nº 2/2011, de 21 de Fevereiro, sejam elegíveis para efeitos de incentivos à internacionalização, podem ser ainda concedidos os seguintes benefícios:

- Isenção de Imposto de Selo na constituição de empresas ou no aumento de capital, bem como na contratação dos financiamentos destinados aos seus projectos;
- Isenções de IVA, em conformidade com o Regulamento do Imposto sobre o Valor Acrescentado, sendo o reembolso do IVA suportado pago no prazo de 30 dias, nos termos do Decreto-Lei n.º 65/2003, de 30 de Dezembro;
- Isenções de direitos e taxas aduaneiros em conformidade com a legislação aplicável;
- Pode beneficiar de isenção de IUP na aquisição de imóveis para instalação ou expansão da actividade nos termos definidos no artigo 13º do CBF;
- Isenção de emolumentos e outras imposições notariais na constituição e registo de empresas, sob a forma de sociedade comercial ou empresa em nome individual.

III. Benefícios fiscais ao centro internacional de negócios

Tem-se como benefícios fiscais ao centro internacional de negócios:

- Benefícios fiscais em sede de IUR
- Benefícios de natureza aduaneira

De acordo o art. 19º do CBF, às entidades licenciadas no Centro Internacional de Negócios de Cabo Verde (CIN) é aplicável benefício fiscal sob a forma de taxas reduzidas de IUR relativamente aos rendimentos derivados do exercício das actividades de natureza industrial ou comercial, e suas actividades acessórias ou complementares, bem como de prestação de serviços.

Esse benefício fiscal é aplicável aos rendimentos resultantes de actividades mantidas exclusivamente com outras entidades instaladas e em funcionamento no CIN ou com

entidades não residentes e sem estabelecimento estável em Cabo Verde, e vigora até 2025, dependendo da criação de um mínimo de cinco postos de trabalho no Centro Internacional de Indústria (CII) e Centro Internacional de Comércio (CIC).

IV. Benefícios fiscais de carácter social

Os benefícios fiscais de carácter social, que são muito importantes são organizados, resumidamente, da seguinte forma:

- Criação de emprego;
- Formação, estágios e bolsas⁴
- Mecenato de pessoas colectivas
- Mecenato social
- Mecenato cultural
- Mecenato educacional, ambiental, juvenil, científico, tecnológico, no domínio da segurança e para a saúde

2.2.1.4. Constituição, reconhecimento, transmissão e extinção dos benefícios fiscais

Os benefícios fiscais podem apresentar natureza automática, caso em que a sua concessão decorre da mera concretização dos pressupostos legais, ou depender de reconhecimento, caso em que a sua concessão exige a produção de acto administrativo.

Quando a lei não disponha de outro modo, o reconhecimento de benefícios fiscais é da competência do membro do Governo responsável pela área das Finanças. Excepcionalmente o reconhecimento de benefícios fiscais pode ser feito mediante contrato, nos casos de convenção de estabelecimento, ou nos casos de contrato de concessão de incentivos previstos no Decreto - Legislativo nº 2/2011, de 21 de Fevereiro de 2011, respeitante à internacionalização das empresas cabo-verdianas.

⁴ Consideram-se **encargos com formação** os que respeitem à frequência de cursos profissionais ou superiores em estabelecimentos de ensino ou de formação profissional no país e certificados pelas entidades competentes, bem como os encargos com bolsas de estudo ou despesas de inscrição e propinas, comprovadas por certificados de frequência.

Quando a transmissão dos benefícios fiscais, e segundo o art.9º do CBF, é intransmissível o direito aos benefícios fiscais em vida, sendo transmissível por morte.

No entanto é transmissível em vida sempre que os benefícios fiscais se mostrem indissociáveis do regime jurídico aplicáveis a certos bens como sendo benefícios indissociáveis de títulos ou produtos financeiros.

É ainda transmissível em vida nos casos em que os benefícios fiscais sejam reconhecidos pelos meios contratuais bem como também através autorização do membro do Governo pela área das finanças.

De acordo com o art. 11º do CBF, os benefícios fiscais extinguem-se por caducidade, uma vez decorrido o prazo pelo qual tenham sido concedidos, pela aplicação de sanção extintiva, pela verificação da condição resolutive a que estejam subordinados ou pela inobservância das obrigações impostas ao contribuinte.

2.2.2. Código do Imposto Único sobre os Rendimentos

O Código do IUR tem vindo a consagrar o modelo de dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade, de acordo com o qual o lucro tributável é apurado a partir do resultado contabilístico e das variações patrimoniais não reflectidas no mesmo, sendo efectuados os ajustamentos extra contabilísticos positivos ou negativos previstos na lei, para salvaguardar os objectivos e os condicionalismos próprios da fiscalidade.

Neste sentido, o tratamento preconizado no normativo contabilístico é aplicável para efeitos fiscais sempre que o Código do IUR e a legislação complementar não estabeleçam regras próprias.

Na verdade, conforme constitucionalmente instituído, a tributação das Empresas incide sobre a realidade económica constituída pelo seu lucro, razão pela qual a contabilidade, enquanto instrumento de medida dessa realidade, assume uma função fundamental no apuramento do lucro tributável.

No âmbito deste trabalho, pretende-se centrar no estudo da identificação das regras relativas à determinação do lucro tributável das entidades que exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

2.2.2.1. Sujeitos passivos do IUR

De acordo com o art. 2º do RIUR, consideram-se sujeitos passivos do IUR:

- Pessoas colectivas com sede ou direcção efectiva em território Cabo-verdiano.
- Entidades desportivas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território Cabo-verdiano
- As pessoas singulares ou colectivas não residentes em Cabo Verde, desde que produzem ou obtenha qualquer rendimento (Art.2º do RIUR).

2.2.2.2. Base de tributação das empresas

O imposto Único sobre o rendimento das pessoas colectivas (IUR-PC) incide sobre os rendimentos obtidos, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos.

Os sujeitos passivos residentes são, para efeitos do IUR, divididos em duas categorias consoante exerçam ou não, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Os sujeitos passivos residentes, que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, são tributados em IUR pelo respectivo lucro.

É tributada também o lucro tributável a estabelecimento estável situado em território Cabo-verdiano, com relação aos sujeitos passivos não residentes (art.4º do RIUR).

2.2.2.3. Período de tributação

O IUR é devido por cada exercício económico o qual é coincidente com o ano civil.

No entanto, esta regra não é isento de excepções, uma vês que, os sujeitos passivos não residentes que disponham de estabelecimento estável em território Cabo-verdiano, podem optar por um período de tributação diferente ao ano civil. Também pode ainda ser diferente ao ano civil, se a entidade estiver a iniciar a actividade e no exercício de cessação de actividade.

Por último é acrescentado, que há situações em que o período de tributação pode ser superior a um ano, como o caso em que as sociedades e outras entidades em liquidação, que tem duração correspondente desse período de tributação (art.6º do RIUR).

2.2.2.4. Isenções do IUR

Estão isentos do imposto sobre o rendimento segundo o art. 7º do RIUR:

- O estado, as autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos ou organismos, ainda que personalizados.
- As instituições de previdência social e sindicatos ou associações sindicais quanto ao âmbito das atribuições que foram criadas, desde que não exerçam actividades comerciais, industriais, agrícolas, de prestação de serviços ou de afectação de capitais.

Os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas estão isentos do IUR, se forem auferidos por associações legalmente constituídas para o exercício dessas actividades, desde que em caso algum distribuam resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tenham por si, ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração das actividades prosseguidas. E que disponham de contabilidade que abranja todas as actividades e ponham a disposição dos serviços fiscais.

2.2.2.5. Custos inaceitáveis

De acordo o regulamento do IUR e para as disposições do art. 33º deste regulamento não são consideradas como perdas e custos do exercício:

- Reintegrações e amortizações não contabilizadas como custos no período a que digam respeito e as efectuadas, na parte em que excedam o período de vida útil.
- As reintegrações de imóveis, sujeitos a contribuição predial, na parte em as respectivas importâncias excederam, fazendo incidir taxas aplicáveis sobre o produto resultante do rendimento colectável por 20, no exercício a que digam respeito.
- As despesas de apresentação escrituradas a qualquer título, e ainda que devidamente documentadas, em que a Direcção Geral das contribuições e Impostos as consideram exageradas.
- As importâncias de multas e demais encargos pelas infracções fiscais, bem como as indemnizações.

- É ainda considerada custos inaceitáveis, o imposto único e a contribuição autárquica.

2.2.2.6. Proveitos (Rendimentos) e custos (Gastos)

De acordo com o art. 27º do RIUR, são exemplos de proveitos ou ganhos realizados no exercício:

- Os resultantes de quaisquer transacções efectuadas pelos contribuintes em consequência de uma acção normal ou ocasional, como sendo designadamente os derivados;
- Os rendimentos provenientes de propriedade industrial, de prestação de serviço de carácter científico ou técnico;
- São ainda havidos como proveitos e ganhos, os valores de construção, equipamentos, as indemnizações e as mais-valias realizadas.

Falando em seguida sobre os custos para efeitos fiscais, e segundo o art. 29º do RIUR, consideram-se custo ou perdas imputáveis aos exercícios os que, dentro de limites considerados razoáveis pela Direcção-Geral das Contribuições e imposto, se tornarem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a impostos e para manutenção da fonte produtora, assim sendo, nomeadamente os seguintes:

- Encargos de actividade básica, acessória e complementar, relativos a produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços;
- Encargos de distribuição e venda, abrangendo os transportes, publicidade e colocação de mercadorias;
- Os encargos de natureza financeira, administrativa, encargos com análises, racionalização, investigação, encargos fiscais e parafiscais, reintegrações e amortizações dos elementos do activo sujeitos a deprecimento;
- São ainda havidos como custos as provisões, indemnizações, menos valias e as rendas originadas pelo contracto de leasing no período de 3 anos.

2.2.2.7. Determinação da matéria colectável em IUR

Em Imposto único sobre o rendimento (IUR) e para efeitos da determinação da matéria colectável (nº1 do Artigo 13º, do Regulamento do IUR do Decreto-Lei 1/96, de 15 de

Janeiro de 1996) existem três métodos de tributação: *declarativo*, de *estimativa* e de *verificação*.

Sendo que o método declarativo e o método da estimativa são exclusivas a tributação pessoal, enquanto o método de verificação é exclusivo da tributação das empresas.

A determinação da matéria colectável do método da verificação é feita de acordo com o princípio da especialização do exercício, de forma a permitir que os prejuízos ocorridos em determinado exercício possam ser levados em consideração nos exercícios seguintes.

A Matéria Colectável é a base pela qual a Administração Fiscal usará para aplicar a taxa de IUR-PC em vigor para "liquidar" o montante de imposto que o contribuinte deverá pagar. Para encontrar a matéria colectável, a Administração Fiscal pode corrigir o lucro contabilístico (acrescentado a este gasto e/ou rendimentos não aceites fiscalmente). Estas alterações estão previstas no RIUR. Elas estão relacionadas com os prejuízos e os benefícios fiscais que são deduzidos ao lucro tributável para efeitos de cálculo da matéria colectável, assim como a adição dos gastos considerados não aceites fiscalmente.

Na verdade, o resultado líquido do exercício é o ponto de partida para a determinação do resultado fiscal (matéria colectável), que deve ser elaborada em obediência aos princípios contabilísticos, e consistirá na diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados no exercício anterior àquele a que o ano fiscal respeita e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício corrigidos nos termos do RIUR.

O Art.24º nº2 do RIUR diz-nos que "*a matéria colectável é em regra determinada pela declaração dos contribuintes, tendo por base os elementos contabilísticos, segundo o PNC, corrigida segundo as normas desse regulamento e sem prejuízo do seu controlo pela administração fiscal*" e a contabilidade está a ser feita com base no SNCRF.

Para tal os contribuintes organizarão a sua escrita de modo a que os resultados das actividades sujeitas ao regime geral do imposto único possam ser distinguidas das restantes (art. 26º do RIUR). É de competência do chefe da repartição das finanças a determinação da matéria colectável do imposto único sobre os rendimentos no método de verificação.

Em casos em que há falta de apresentação da declaração, ou detecte a falta de escrita ou não ofereça confiança, é responsabilidade do chefe da repartição das finanças a determinação da matéria colectável (art. 49º do RIUR).

2.2.2.8. Apuramento da matéria colectável

A determinação da matéria colectável do imposto único no método de verificação é segundo o art. 49º do RIUR, da responsabilidade do chefe da repartição de finanças. Em caso de autoliquidação voluntária do imposto cabe ao contribuinte, e mediante termo de responsabilidade do técnico de contas a determinação da matéria colectável. Quando se opte pela autoliquidação do imposto a matéria colectável será sempre provisória até a conversão em definitiva, por despacho do chefe da repartição de finanças.

Na falta da apresentação da declaração Modelo 1B, ou quando se detecte a falta de escrita ou não ofereça confiança a administração Fiscal, é de responsabilidade do chefe da repartição de finanças a determinação da matéria colectável.

De acordo o art. 54º do RIUR, a matéria colectável será determinada oficiosamente pelo chefe da repartição de finanças, com recurso a estimativas pela aplicação de métodos indiciários quando se verifique as seguintes situações:

- Falta de apresentação da declaração modelo 1B acompanhados dos documentos de escrita, dentro do prazo legal;
- Falta de escrita ou quando por visita da fiscalização aquela não oferecer confiança, devido a detecção de irregularidades relacionadas com a ocultação de compras ou vendas;
- Erros de apresentação de uma contabilidade conforme as disposições legais, ou ausência de apresentação de inventários das existências;
- Ausência ou não apresentação de documentos justificativos dos lançamentos contabilísticos;
- Existência de documentos e lançamentos rasurados, existência de diversas contabilidades tendentes a encobrir a realidade, recusa da apresentação da contabilidade, entre outros segundo as citações deste código.

Segundo o art. 55º do RIUR, na falta de apresentação da declaração ou quando, por visita de fiscalização, se detecte falta de escrita ou não ofereça confiança, o chefe de repartição de finanças fixará a matéria colectável com base em todos os elementos que a administração fiscal disponha.

2.2.2.9. Confirmação e fixação da matéria colectável pelo chefe da Repartição de Finanças

Em volta a determinação da matéria colectável, em Cabo Verde, e sobre a influência que tem a fiscalidade na contabilidade na nossa realidade económica, é de acrescentar que a matéria colectável apurada com base na escrita só se considera definitivamente fixada depois de confirmada pelos Serviços de Inspeção Tributária (art.50º nº1 do RIUR).

Ainda de acordo este mesmo artigo, a Direcção Geral das Contribuições e Impostos poderá efectuar as correcções que entender necessárias para a determinação do lucro tributável, sempre que os resultados apurados se afastem dos que se apurariam usando critérios correntes de imputação contabilística de custos e proveitos.

Outra situação, o seguimento de igual procedimento, para com os contribuintes que beneficiem de isenção parcial de imposto único em relação aos quais se verifique a existência de posições de terceiros dominantes no capital ou interferências directas ou indirectas na gestão, quando se reconheça que tais situações provocam desvios no apuramento de resultados em prejuízo do cálculo da matéria colectável.

Abordando sobre a fixação da matéria colectável pelo Chefe da Repartição de finanças, e segundo o art. 51º do RIUR, a quando da declaração do modelo 1B e dos documentos apresentados pelos contribuintes o chefe da repartição de finanças apurará a matéria colectável sujeita a imposto único, até 31 de Julho, e dará conhecimento ao Serviço de Inspeção Tributária.

Também, em situações que houver falta ou insuficiência das declarações, o chefe da repartição de finanças apurará a matéria colectável, segundo o método de estimativa.

2.2.3. Obrigações legais de prestação de contas segundo o SNCRF

De entre os documentos e diversa documentação que suportem e apoiam a elaboração e apresentação das demonstrações financeiras para o exterior da entidade, destaca-se a estrutura conceptual (EC), que é elemento fundamental, para se compreender, enquadrar e respeitar a uniformização do SNCRF.

Tem-se um desenvolvimento das disposições legais de prestação de contas que é proporcionar informações acerca dos métodos de auxílio ao encerramento do exercício e controlo das principais operações segundo o SNCRF.

Normalmente na realização do encerramento do exercício, são levadas algumas asserções da contabilidade em atenção, devidos os seus contributos para o relato financeiro e correcta adequação das operações contabilísticas.

- Existência - um activo ou um passivo existe numa determinada data;
- Direitos e obrigações - um activo ou um passivo respeita à entidade numa determinada data;
- Ocorrência - uma transacção ou um acontecimento realizou-se com a entidade e teve lugar no período;
- Integralidade - não há activos, passivos, transacções ou acontecimentos por registar, ou elementos por divulgar;
- Valorização - um activo ou um passivo é registado e mantido por uma quantia apropriada;
- Mensuração - uma transacção ou acontecimento é registado pela devida quantia e o rédito ou gasto é imputado ao período devido; e
- Apresentação e divulgação - um elemento é divulgado, classificado e descrito de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.

2.2.3.1. Princípios contabilísticos geralmente aceites

É de elevada importância os PCGA a quando da preparação das demonstrações financeiras, destacando uma das mais importantes, o princípio contabilístico da continuidade.

Realça este princípio de acordo com o (§ 18 da EC), que as demonstrações financeiras são normalmente preparadas no pressuposto de que uma entidade é uma entidade em continuidade e de que continuará a operar no futuro previsível. Daqui que seja assumido que a entidade não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações.

Pressupõe-se que a entidade não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações.

Outro princípio importante a levar em atenção é o princípio da especialização do exercício ou regime do acréscimo que segundo o (§ 17 da EC), as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo.

Ainda neste mesmo parágrafo diz que, as demonstrações financeiras preparadas de acordo com o regime de acréscimo informam os utentes não somente das transações passadas envolvendo o pagamento e o recebimento de caixa mas também das obrigações de pagamento no futuro e de recursos que representam caixa a ser recebido no futuro.

E descreve que os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem.

2.2.3.2. Características qualitativas das demonstrações financeiras

Para que a informação proporcionada nas demonstrações financeiras seja útil aos utentes, requer de alguns atributos, definidas como as características qualitativas das demonstrações financeiras como mostra em seguida.



Ilustração 4 - Características qualitativas das demonstrações financeiras

Fonte: SNCRF (2009)

Considera-se quatro principais características qualitativas das demonstrações financeiras, que são a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade.

1. **Compreensibilidade** - Segundo o (§ 20 da EC), uma qualidade essencial da informação proporcionada nas demonstrações financeiras é a de que ela seja rapidamente compreensível pelos utentes.
2. **Relevância** - De acordo com o (§ 21 da EC), para ser útil, a informação tem de ser relevante para a tomada de decisão dos utentes.

A informação tem a qualidade de relevância quando influenciam as decisões económicas dos utentes ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros ou confirmar, ou corrigir, as suas avaliações passadas.

3. **Fiabilidade** - Segundo o (§ 26 da EC), para que seja útil a informação também deve ser fiável.

A informação tem a qualidade da fiabilidade quando estiver isenta de erros materiais e de preconceitos, e os utentes dela possam depender ao representar fidedignamente o que ela pretende representar ou pode razoavelmente esperar-se que represente.

4. **Comparabilidade** - De acordo o (§ 35 da EC), os utentes têm de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo a fim de identificar tendências na posição financeira, no seu desempenho e das alterações na posição financeira.

Os utentes têm também de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de diferentes entidades a fim de avaliar de forma relativa a sua posição financeira, o seu desempenho e as suas alterações na posição financeira.

2.2.3.3. Principais rubricas do encerramento do exercício em SNCRF

De forma a estar sempre inteirado das obrigações legais de prestação de contas apresenta-se uma revisão das principais rubricas, de acordo com as diversas normas:

Activos fixos tangíveis e intangíveis
Propriedades de investimento
Subsídios e apoios
Instrumentos financeiros
Inventários
Impostos diferidos
Provisões e contingências
Divulgações de partes relacionadas
Acontecimentos subsequentes

Ilustração 5 - Principais rubricas de prestação de contas

Fonte: SNCRF

Relativamente aos activos fixos tangíveis e de acordo com o (§ 16 a 28 da NRF 7) quanto a sua mensuração no reconhecimento, um item do activo fixo tangível que seja classificado para reconhecimento como um activo deve ser mensurado pelo seu custo.

Enquanto para a mensuração após reconhecimento, e de acordo com o (§ 29 a 65 da NRF 7), uma entidade deve escolher ou o modelo de custo ou o modelo de revalorização como sua política contabilística e deve aplicar essa política a uma classe inteira de activos fixos tangíveis.

Por quanto aos activos intangíveis e segundo a (NRF 6), é um activo não monetário identificável sem substância física, que tem subjacentes três condições:

- Identificabilidade (§§ 11 e 12 da NRF 6)
- Controlo (§§ 13 a 16 da NRF 6)
- Benefícios económicos futuros (§ 17 da NRF 6)

Sobre as propriedades de investimento (NRF 10), refere-se como sendo a propriedade (terreno ou um edifício - ou parte de um edifício - ou ambos) detida (pelo dono ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas as finalidades, e não para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas ou venda no curso ordinário do negócio.

Quanto ao reconhecimento algumas propriedades compreendem uma parte que é detida para obter rendas ou para valorização de capital e uma outra parte que é detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas. Se estas partes puderem ser vendidas separadamente (ou locadas separadamente segundo uma locação financeira), uma entidade contabilizará as partes separadamente.

Se as partes não puderem ser vendidas separadamente, a propriedade só é uma propriedade de investimento se uma parte não significativa for detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas.

Em primeira instância, uma propriedade de investimento deve ser mensurada inicialmente pelo seu custo, bem como os custos de transacção. Subsequentemente uma entidade deve escolher como sua política contabilística o modelo do justo valor ou o modelo do custo e deve aplicar essa política a todas as suas propriedades de investimento (§ 20 da NRF 10).

Abordando sobre os subsídios e apoios do Governo (NFR 15), estas são reconhecidos, incluindo subsídios não monetários pelo justo valor após existir segurança de que a entidade cumprirá as condições a eles associadas e os subsídios serão recebidos.

O reconhecimento nos rendimentos dos subsídios do Governo⁵ na base de recebimentos não está de acordo com o princípio contabilístico do acréscimo e tal só será aceitável se não existir qualquer outra base para imputar os subsídios a períodos, que não seja a de os imputar aos períodos em que são recebidos.

A maneira pela qual um subsídio é recebido não afecta o método contabilístico a ser adoptado com respeito ao subsídio. Por conseguinte, um subsídio é contabilizado da mesma maneira quer ele seja recebido em dinheiro quer como redução de um passivo para com o Governo.

Fazendo uma revisão sobre os instrumentos financeiros, mais precisamente sobre os meios financeiros líquidos, é de ver que na conta Caixa dever-se-á manter uma reconciliação adequada dos registos contabilísticos com os saldos constantes na folha de caixa e com a

⁵ Os subsídios do Governo devem ser reconhecidos como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem, numa base sistemática e nunca devem ser directamente creditados ao capital próprio.

existência física, procedendo-se a verificações periódicas do saldo. As contas de Bancos deverão estar reconciliadas com os extractos bancários e identificadas as diferenças a regularizar.

Referenciando a rubrica clientes, à data de cada período de relato financeiro, uma entidade deve avaliar todos os activos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor por contrapartida de resultados e se existir uma evidência objectiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração dos resultados.

Explanando sobre inventários, e dependente do tipo de inventário utilizado na empresa a determinação dos procedimentos a efectuar no caso do inventário permanente, o mais aconselhável para empresas que tenham muito itens, a verificação faz-se apenas quanto à conformidade da existência física com os registos de armazéns e que se poderá realizar em períodos diferentes do final do ano.

Para a utilização do inventário intermitente, os procedimentos de contagens físicas são essenciais para a determinação do Custos das vendas no final do exercício. A contagem física deve coincidir com o final do exercício tendo o cuidado necessário para efectuar o corte de operações.

Sobre os impostos diferidos, é de referir que será retratada em capítulo próprio mais aprofundada, visto que é fundamental para conclusões sobre os efeitos da correcção do resultado contabilístico na determinação da matéria colectável e parte essencial para a realização deste trabalho.

Sobre as continências (NRF19), temos quanto ao tipo:

- Passivo, que é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da entidade que incorporem benefícios económicos. É mensurado pela quantia esperada do exfluxo.
- Provisões, que é um passivo de tempestividade ou quantia incerta. As provisões são mensuradas pela melhor estimativa.
- Contingência, que é uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da entidade.

Outra norma importante a ter em consideração a quando do encerramento do exercício é na NRF 4-Divulgações de partes relacionadas.

Parte relacionada: Uma parte está relacionada com uma entidade se directa, ou indirectamente através de um ou mais intermediários, a parte:

- Controlar, for controlada por ou estiver sob o controlo comum da entidade (isto inclui relacionamentos entre empresas-mãe e subsidiárias e entre subsidiárias da mesma empresa-mãe);
- Tiver um interesse na entidade que lhe confira influência significativa sobre a mesma; ou
- Tiver um controlo conjunto sobre a entidade;

Por último e de forma a dar uma visão abrangente sobre os aspectos relevantes do encerramento do exercício, falar-se-á sobre acontecimentos após a data do balanço previsto na NRF 5, que tem como objectivo estabelecer:

- Quando uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras quanto a acontecimentos após a data do balanço; e
- As divulgações que uma entidade deve fornecer quanto à data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e quanto a acontecimentos após a data do balanço.

Segundo o (§ 7 da NRF 5), uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se os acontecimentos após a data do balanço indicarem que o pressuposto da continuidade não é apropriado.

De acordo o (§ 5 da NRF 5), uma entidade deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para reflectir os acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos.

Ainda de acordo esta norma, uma entidade não deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para reflectir os acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos, bem como também, uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se o órgão de gestão determinar

após a data do balanço que pretende ou liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou que não tenha alternativa realista a não ser fazer isso.

2.2.4. Aspectos contabilísticos e fiscais da correcção do resultado contabilístico.

Com o intuito, de ter uma demonstração financeira, mais fidedigna possível para os utentes da informação financeira, apresenta-se uma sucessão de casos que gera uma situação de activos e passivos por impostos diferidos.

Segundo (João Rodrigues 2009), tem-se algumas situações que dão origem a *activos e passivos por impostos diferidos*.

2.2.4.1. Revalorização de activos

Após reconhecimento e mensuração inicial (ao custo) de um item do activo tangível ou intangível, a entidade deve escolher ou o modelo de custo ou o modelo de revalorização como sua política contabilística para mensuração do item e aplicar essa política a uma classe inteira de activos. (NRF 7)

Ao optar pelo modelo de revalorização, a entidade está a escriturar o activo por uma quantia revalorizada que é o seu justo valor à data de revalorização NRF 7 menos qualquer depreciação/amortização acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes.

A revalorização dos activos tangíveis e intangíveis é reconhecida directamente no capital próprio, o que gera uma situação de passivos por impostos diferidos.

Quando, por efeito de revalorização, emergir um valor líquido dos elementos dos activos fixos superior à respectiva base tributável, ao aumento do valor líquido daqueles elementos corresponderá um montante de imposto diferido.

A reversão daquele valor do passivo por impostos diferidos, de acordo com o NRF 7, processar-se-á por efeito da realização da reserva de revalorização, seja pelo registo das quotas das amortizações e depreciações periódica (óptica do uso), seja por alienação do bem (óptica da alienação).

Nos casos em que, por efeito de revalorizações, os elementos dos activos fixos tangíveis e intangíveis passem a ter uma base tributável superior ao correspondente valor contabilístico não poderá ser registado qualquer activo por impostos diferidos.

Quando se contabiliza uma reavaliação livre ou extraordinária, o valor do activo contabilístico é aumentado. No entanto, o valor fiscal do activo não é aumentado, uma vez que as depreciações da reavaliação não são aceites – na íntegra – para fins fiscais. Temos assim um activo contabilístico maior do que o activo fiscal, o que origina um passivo por impostos diferidos. (Rodrigues, 2009)

2.2.4.2. Revalorização de Activos Fixos não depreciáveis

Os impostos diferidos dos activos fixos não depreciáveis deverão ser calculados com base nas consequências fiscais que adviriam da recuperação da quantia escriturada desse activo por meio da venda, independentemente da base de mensuração da quantia escriturada desse activo. Em conformidade, se a lei fiscal especificar uma taxa aplicável à quantia tributável derivada da venda de um activo que difira da taxa fiscal aplicável à quantia tributável derivada do uso de um activo, a anterior taxa é aplicada na mensuração do activo ou passivo por impostos diferidos relacionado com um activo não depreciável.

2.2.4.3. Perdas por imparidades de activos

Uma entidade deve avaliar sempre na data do relato se há qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade.

A entidade deve reconhecer a perda por imparidade directamente nos resultados (NRF 7 § 25), e nesta altura deverá também comparar a quantia escriturada revista do activo com a sua base fiscal a fim de apurar os impostos diferidos resultantes do seu reconhecimento. (NRF 7 § 28).

Contudo as perdas por imparidade só são aceites como gastos fiscais quando a respectiva dedução seja expressamente admitida no RIUR daí a necessidade de reconhecer os impostos diferidos.

2.2.4.4. Constituição de Provisões além das da base fiscal

Segundo o NRF 19 § 8 provisão é um passivo de tempestividade ou quantia incerta. A mesma norma refere no parágrafo 13 que uma provisão deve ser reconhecida quando cumulativamente:

- Uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
- Seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; e
- Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

As provisões mesmo sendo tempestivas, quando há indícios de que possam ocorrer, devem ser reconhecidas para que as demonstrações financeiras possam dar uma imagem verdadeira e apropriada da sua posição financeira, contudo a administração fiscal poderá não aceita-las como gastos para dedução do resultado fiscal, o que originam impostos diferidos.

Esta provisão não é aceite para fins fiscais no momento da sua contabilização, sendo os respectivos gastos aceites quando se materializarem. Assim, temos um passivo contabilístico maior do que o passivo fiscal, o que origina um activo por impostos diferidos.

2.2.4.5. Amortizações e depreciações para além das da base fiscal

As amortizações e depreciações calculadas para além da base fiscal, não são aceites para dedução do resultado tributável e por se tratar de uma diferença temporária dedutível originam um activo por imposto diferido.

2.2.4.6. Diferenças de Câmbio

A NRF 20 § 49 diz que os ganhos e perdas com transacções em moeda estrangeira e as diferenças de câmbio resultantes da transposição dos resultados e da posição financeira de uma entidade (incluindo uma unidade operacional estrangeira) para outra moeda podem ter efeitos fiscais e por isso deve-se ter em atenção para o cálculo dos impostos diferidos resultantes desses efeitos, que possivelmente possam vir a surgir.

2.2.4.7. Resultados líquidos negativos com perspectiva de lucros futuros

Quando a empresa apura um resultado líquido negativo, mas perspectivar lucros futuros que cubra-os dentro dos limites impostos pela legislação fiscal para efeitos de dedução na determinação da matéria colectável dever-se-á reconhecer impostos diferidos calculados com base na taxa de imposto em vigor.

Em Cabo Verde os prejuízos fiscais podem ser utilizados para compensar lucros tributáveis futuros nos três anos nos seguintes. Temos assim um activo fiscal, embora não tenhamos qualquer activo contabilístico. Dito de outra forma, o activo contabilístico é menor que o activo fiscal, o que origina um activo por impostos diferidos, desde que seja provável a sua realização.

2.2.5. Norma de Relato Financeiro 22 – Impostos sobre o Rendimento – IAS 12

Esta Norma de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional emitida pelo IASB sobre os impostos sobre o rendimento e é parte integrante do Sistema de Normalização Contabilístico e Relato Financeiro para Cabo Verde.

Os impostos sobre o rendimento são calculados de acordo com as regras fiscais (em Cabo Verde, de acordo com as disposições do Código do IUR), as quais diferem das regras contabilísticas.

2.2.5.1. Objectivo e âmbito

Esta norma tem como objectivo prescrever o tratamento contabilístico dos impostos sobre rendimento, abordando em especial os seguintes pontos:

- Recuperação futura de quantia escriturada de activos que sejam reconhecidos no balanço de uma entidade;
- Liquidação futura da quantia escriturada de passivos que sejam reconhecidos no balanço de uma entidade;
- Transacções e outros acontecimentos do período corrente que sejam reconhecidos nas transacções financeiras de uma entidade.

Consideram-se impostos sobre os rendimentos *todos os impostos no país e impostos estrangeiros que sejam baseados em lucros tributáveis, bem como outros impostos, que*

sejam pagáveis por uma subsidiária, associada ou empreendimento conjunto em distribuições à entidade que relata. (§3 da NRF 22).

É exigido um tratamento semelhante para as consequências fiscais decorrentes de transacções e outros acontecimentos. Em que se as transacções ou acontecimentos, forem reconhecidos em resultados o seu efeito fiscal também o deverá ser. E o mesmo se passa se o reconhecimento for feito no capital próprio.

É ainda tratado na NRF 22 o reconhecimento dos activos por impostos diferidos provenientes de perdas fiscais ou créditos fiscais não utilizados, apresentação de impostos sobre rendimento nas demonstrações financeiras e divulgação da informação relacionada com impostos sobre rendimentos.

O âmbito de aplicação abrange à contabilização dos impostos sobre o rendimento, não tratando dos métodos de contabilização dos subsídios do Governo (NRF 15 - Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo) ou de créditos fiscais ao investimento, mas sim da contabilização das diferenças temporárias que possam surgir de créditos fiscais derivados de tais subsídios ou investimentos (§ 4 da NRF 22).

2.2.5.2. Impostos sobre o rendimento

A temática dos impostos sobre o rendimento é bastante vasta, da qual resultam implicações de vária ordem e vários níveis, entre eles o contabilístico. É importante perceber, acima de tudo, que os impostos sobre o rendimento podem ser correntes e diferidos.

2.2.5.2.1. Impostos correntes

O imposto corrente não é nada mais do que a quantia a pagar de impostos sobre o rendimento respeitantes ao lucro tributável de um período ou a recuperar de impostos sobre o rendimento respeitantes à perda tributável de um período (§ 5 da NRF 22).

2.2.5.2.2. Impostos diferidos

Tem-se um dos motivos que justificam a necessidade de impostos diferidos.

- O tratamento contabilístico e o tratamento fiscal de determinadas despesas e receitas podem ser diferentes, ou seja, o resultado antes de impostos é diferente do resultado tributável;
- O custo corrente de imposto poderá não ser o que se espera.

Nesta lógica vê-se que a contabilização dos impostos diferidos compensa as flutuações nos custos correntes de impostos e estabiliza os custos globais de impostos.

O resultado contabilístico e resultado fiscal são duas grandezas distintas, o resultado contabilístico, para efeitos de impostos diferidos, corresponde ao resultado do exercício antes da dedução do gasto de imposto, enquanto o resultado fiscal é obtido a partir do resultado contabilístico, efectuando-se correcções, acréscimos e deduções, em conformidade com a legislação fiscal.

Esta problemática está inerente ao facto do resultado contabilístico não ser igual ao resultado fiscal, sendo de especial relevância os efeitos económicos futuros existentes à data do balanço, entre a valorização contabilística e fiscal dos activos e passivos.

A base fiscal de um activo ou de um passivo é a quantia atribuída a esse activo ou passivo para fins fiscais. As diferenças permanentes correspondem a gastos e rendimentos contabilísticos que não são considerados para efeitos fiscais. Os impostos diferidos visam o tratamento contabilístico das diferenças entre os valores contabilísticos de activos e passivos e das respectivas bases fiscais.

Em termos sintéticos, poder-se-á dizer que os impostos diferidos têm subjacente uma técnica contabilística que visa atenuar a diferença entre resultados contabilísticos e fiscais.

2.2.5.2.2.1. Passivos por impostos diferidos

Passivos por impostos diferidos são as quantias de imposto sobre o rendimento, pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis.

Estas diferenças temporárias são diferenças entre os valores contabilísticos de activos e passivos no balanço e a sua base de tributação. As diferenças temporárias podem ser: Tributáveis (passivos); ou Dedutíveis (activos).

Um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, com excepção para o reconhecimento inicial do goodwill; ou reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que não seja uma concentração de actividades empresariais e no momento de transacção não afecte o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).

2.2.5.2.2.2. Activos por impostos diferidos

Activos por imposto diferidos são as quantias de imposto sobre o rendimento, recuperáveis em períodos futuros com respeito a:

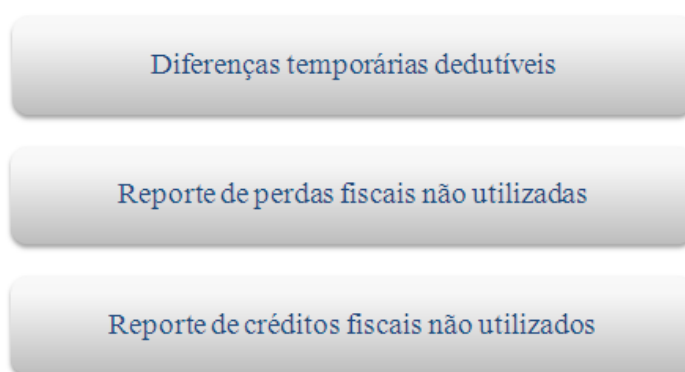


Ilustração 6 - Activos por Impostos Diferidos

Fonte: João Rodrigues (2009)

As diferenças temporárias dedutíveis são diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável de períodos futuros quando o valor contabilístico do activo ou do passivo seja recuperado ou liquidado (§ 5 da NRF 22).

Pelo reporte de perdas fiscais não utilizados ou de créditos tributáveis não utilizados deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos até ao ponto em que seja provável que lucros tributáveis futuros estarão disponíveis, contra os quais possam ser usadas perdas fiscais não utilizadas e créditos tributáveis não usados.

2.2.5.3. Reconhecimento do Imposto sobre os Rendimentos

2.2.5.3.1. Reconhecimento de passivos e activos por impostos correntes

A quantia em dívida do imposto corrente do período ou de períodos anteriores deve ser reconhecida como passivo. Se a quantia já paga respeitantes a períodos correntes e anteriores exceder a quantia devida para esses períodos, o excesso deve ser reconhecido como um activo (§ 12 da NRF 22).

O benefício relacionado com uma perda fiscal que possa ser reportada para recuperar impostos correntes de um período anterior deve ser reconhecido como um activo. O mesmo acontece quando uma perda fiscal for usada para recuperar impostos correntes de um período anterior, deve ser reconhecido o benefício como um activo do período em que a perda fiscal ocorra.

2.2.5.3.2. Reconhecimento de passivos e activos por impostos diferidos

Sendo que as diferenças temporárias são, diferenças entre os valores contabilísticos dos activos e passivos e a sua base tributável, em que algumas dessas diferenças provêm da não consideração de proveitos ou de custos para efeitos contabilísticos e fiscais no mesmo período.

Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis até o ponto em que seja provável que exista um lucro tributável futuro relativamente ao qual a diferença temporária possa ser usada, excepto se resultarem de reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que não seja uma concentração de actividades empresariais e que no momento da transacção não afecte o lucro contabilístico nem o lucro tributável.

Devem-se reconhecer passivos por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias tributáveis associadas aos investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, excepto até o ponto em que ambas as condições seguintes sejam satisfeitas:

- A empresa-mãe, o investidor ou o empreendedor seja capaz de controlar o horizonte temporal da reversão da diferença temporária; e
- Seja provável que a diferença temporária não se reverterá no futuro previsível.

Os activos por impostos diferidos somente pode ser reconhecidos se for provável que os lucros tributáveis futuros permitirão a sua utilização, a menos que esses activos por impostos diferidos resultem do reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção em que não seja uma concentração de actividades empresariais e no momento da transacção, não afecte nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).

Porem, para diferenças temporárias dedutíveis associadas a investimentos em subsidiárias, sucursais, associadas e a interesses em empreendimentos conjuntos, devem ser reconhecidos activos por imposto diferidos até ao ponto em que seja provável que a diferença temporária reverterá no futuro previsível e estará disponível o lucro tributável contra o qual diferença temporária possa ser utilizada.

Como vimos, a simples existência de diferenças temporárias dedutíveis não implica o reconhecimento automático de activos por impostos diferidos. Em consequência, vários cenários se podem colocar:

1º Cenário	2º Cenário
<p>• A entidade possui diferenças temporárias dedutíveis (prejuízos fiscais disponíveis e/ou provisões não aceites) e considera não ser provável a sua utilização. Neste caso, não pode reconhecer activos por impostos diferidos. No entanto, se, em períodos subsequentes, se considerar ser provável a referida utilização (parcial ou total), reconhece-se, nesta data, os activos por impostos diferidos, por contrapartida do rendimento do período (não se podem movimentar as contas de resultados transitados).</p>	<p>• A entidade reconheceu activos por impostos diferidos em períodos anteriores, no entanto, considera agora que a sua utilização (total ou parcial) já não é provável. Terá de proceder à anulação da parcela correspondente, por contrapartida dos gastos do período (nunca resultados transitados).</p>

Ilustração 7 - Diferenças temporárias dedutíveis – cenários

Fonte: Adaptado de João Rodrigues (2009)

O reconhecimento de activos por impostos diferidos é um exemplo de uma estimativa contabilística. Em cada período efectua-se a melhor estimativa possível, a qual é

reapreciada em cada período de relato, pelo que as variações são sempre levadas a rendimento ou gasto do período.

Segundo (João Rodrigues 2009), devem reconhecer-se activos por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis provenientes de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos até ponto em que, seja provável que a diferença temporária reverterá no futuro previsível e estará disponível lucro tributável contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada.

2.2.5.4. Mensuração do Imposto sobre os Rendimentos

Na questão da mensuração, a distinção entre impostos correntes e diferidos assume particular importância.

Assim, os activos e passivos por impostos correntes devem ser mensurados pela quantia que se espera seja paga ou recuperada e utilizando as taxas e leis aprovadas à data do balanço (§ 43 da NRF 22).

Enquanto os activos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados, com base nas taxas fiscais que se espera que sejam aplicáveis no período em que os activos serão realizáveis ou os passivos liquidados e também de forma a reflectir as consequências fiscais decorrentes do modo como a entidade espera, à data do balanço, que o valor seja recuperado ou o valor passivo liquidado (§ 44 da NRF 22).

Os activos e passivos por impostos diferidos não devem ser descontadas, assim como o valor dos activos por impostos diferidos deve ser revisto em cada data do balanço, devendo ser deduzido se não for provável a existência de lucros tributáveis futuros suficientes.

2.2.5.5. Tratamento contabilístico do Imposto sobre os Rendimentos

O tratamento contabilístico dos impostos correntes e diferidos deve ser coerente com o registo das operações que lhes estão subjacentes, afectando, por consequência, consoante as situações, os resultados ou outras contas de capitais próprios.

No contexto dos registos contabilísticos, em demonstração dos resultados, compreendem-se o imposto corrente, os impostos diferidos relacionados com proveitos ou custos reconhecidos contabilisticamente no exercício presente e com efeitos fiscais em exercícios

futuros, os impostos diferidos relativos a prejuízos fiscais susceptíveis de reporte, as alterações da quantia dos passivos e activos por impostos diferidos, em decorrência de alterações de taxas de tributação do rendimento, as alterações da quantia dos passivos e activos por impostos diferidos, em decorrência de outras alterações da legislação fiscal e a reversão de impostos diferidos previamente reconhecidos em resultados.

Em teoria, a contabilização dos impostos sobre o rendimento pode efectuar-se por dois métodos:

- O método dos impostos a pagar; e
- O método do efeito fiscal.

No método dos impostos a pagar, o encargo de imposto correspondente ao valor do imposto a pagar, não se levando em conta o efeito fiscal futuro das diferenças temporárias. Este método não segue o princípio de especialização do exercício e pode originar significativas distorções nas demonstrações financeiras, pelo que não deve ser utilizado.

Assim temos:

	Valor contabilístico > Valor fiscal	Valor contabilístico < Valor fiscal
ACTIVO	Passivo por impostos diferidos	Activo por impostos diferidos
PASSIVO	Activo por impostos diferidos	Passivo por impostos diferidos

Ilustração 8- valor contabilístico vs base fiscal e natureza dos impostos diferidos

Fonte: João Rodrigues (2009)

A NRF 22 adopta o método do efeito fiscal para a contabilização dos impostos sobre rendimento. Por este método, levamos em consideração os efeitos fiscais futuras das diferenças entre o activo e passivo contabilísticos e os activos e passivos fiscais, através do reconhecimento de activos por impostos diferidos e de passivos por impostos diferidos.

CAPÍTULO III - PARTE PRÁTICA

Neste Capítulo, apresenta-se um caso prático com referência aos efeitos da correcção do resultado contabilístico na determinação da matéria colectável, e explicação das correcções feitas no resultado contabilístico, bem como os passos seguidos para determinar a matéria colectável da empresa SÓ CONSTRUÇÕES, S.A. com referência na NRF 22 - Impostos sobre o Rendimento.

3.1. Metodologia

De forma a atingir os objectivos preconizados, utilizou-se como metodologia a consulta bibliográfica diversa concernente à correcção e determinação da matéria colectável, a Legislação Fiscal, consulta de documentação legal regendo sobre a matéria em questão.

Nesta parte prática, para além das informações obtidas junto a Administração da empresa, também foram feitas recolhas, por correio electrónico e outros meios afins, das informações produzidas, designadamente:

- Relatórios e contas da entidade em análise;
- Análise das políticas e procedimentos contabilísticos adoptados; e
- Conversas informais com, especialistas, da repartição da finanças em matéria do cômputo da determinação da matéria colectável.

3.2. Caracterização da entidade em estudo – a SÓ CONSTRUÇÕES, S.A

A SÓ CONSTRUÇÕES, S.A foi criada por escritura pública de 18 de Dezembro de 2007, com um capital social de cento e cinquenta milhões de escudos. Tem por objecto social a gestão de participações sociais como forma indirecta de exercício de actividades económicas, e a aquisição, oneração, alienação de participações em quaisquer outras sociedades.

Em termos de produtos, a SÓ CONSTRUÇÕES, S.A⁶ tem contribuído significativamente para a introdução de produtos inovadores no mercado Cabo-Verdiano. A estrutura accionista é sólida, com uma gestão coesa e estruturada apoiada em equipas bem preparadas, motivadas e experientes.

⁶Para manter a confidencialidade da empresa objecto de estudo, no presente trabalho iremos adoptar a designação, Só Construções, S.A. para nos referirmos a essa empresa.

O objecto social da Só Construções, S.A, definido pelos seus Estatutos, consiste na aquisição, comercialização e alienação de imóveis, na promoção imobiliária, execução de obras de construção civil, públicas ou particulares e na execução de trabalhos de urbanização e infra-estruturação, podendo ainda exercer actividades industriais complementares ou conexas com às atrás referidas, cujo produto seja incorporado em construção civil, designadamente a pré-fabricação de vigas, blocos, abobadilhas, soleiras, peitoris, tampas de valeta, lancis, carpintarias e alumínios.

A SÓ CONSTRUÇÕES, S.A nasceu em 2007 e tem a seguinte orientação estratégica:

Ser o maior grupo Cabo-Verdiano e de referência mundial no sector do turismo, conquistando uma posição de liderança em todos os sectores onde actua.

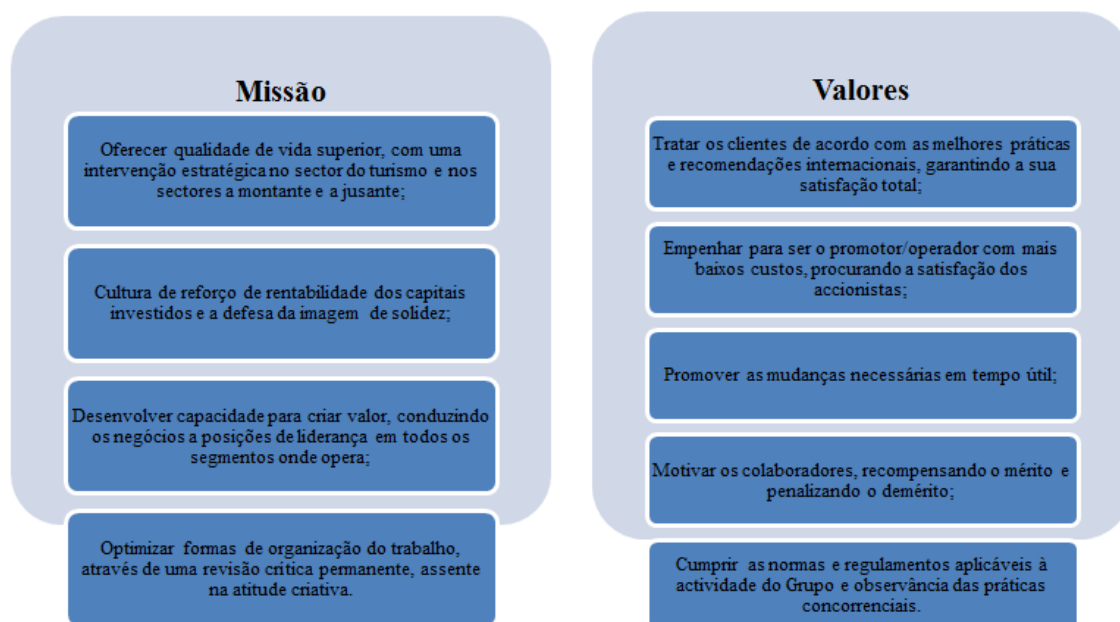


Ilustração 9 - Missão e Valores da Só Construções, SA.

Fonte: Autor 2013

O modelo de Governo adoptado mantém a separação de poderes entre o conselho de Administração e a Comissão Executiva ou o Administrador Delegado, assente em quatro pilares básicos: eficácia, simplicidade, transparência, erigor.

3.3. Metodologia de análise - Impostos Diferidos

As contas consideradas para efeito de impostos diferidos no SNCRF são respectivamente:

- Conta 2641 regista os activos por impostos diferidos;
- Conta 2642 regista os passivos por impostos diferidos.

Segundo o SNCRF, estas contas têm as suas contrapartidas na natureza das operações que lhes deram origem (excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis e outras variações no capital próprio). Assim, o valor do imposto diferido que resulta destas é reconhecido nas contas 5612 e 5682 (para os excedentes de revalorização) e 578 (para outras variações no capital próprio).

Ainda de acordo com o SNCRF, estes impostos (activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos) são utilizados para que os impostos sobre o rendimento sejam reconhecidos nos mesmos períodos em que as transacções com que se relacionam o são, utilizando-se por contrapartida de uma subconta da 5932, por exemplo a “59322 Imposto sobre o Rendimento do Período/ Imposto Diferido”.

Ao reconhecer um activo ou um passivo, pode resultar para a entidade um activo por imposto diferido ou um passivo por imposto diferido, se as normas contabilísticas pelas quais foi reconhecido diferirem das regras fiscais. Podendo as diferenças ter um carácter definitivo ou podem ser diferenças temporárias.

Sendo que diferenças temporárias são diferenças entre a quantia escriturada de um activo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação, e podem ser:

- *Diferenças temporárias tributáveis*, que são diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada; (Conta 2642 – Passivos por Impostos Diferidos) ou
- *Diferenças temporárias dedutíveis*, que são diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada (conta 2641 – Activos por Impostos Diferidos).

3.3.1. Caso I - Activos por impostos diferidos /diferenças temporárias dedutíveis

Para exemplificar e explicar alguns casos que dão origem a activos por imposto diferidos analisa-se os seguintes casos, e enquadra-la de acordo com o SNCRF para o seu tratamento contabilístico.

I – Constituição de provisões para reestruturação

Em 15/12/1012 a Só Construções, S.A constituiu uma provisão para reestruturação no montante de 10.000. que não foi aceite fiscalmente. Nesse mesmo ano o lucro contabilístico, ou seja, o resultado do período antes da dedução do gasto de impostos era de 132.135.

Partindo do pressuposto que em 2013 a empresa utilizará dessa provisão a quantia de 70% em 2014 usará mais 20%, a outra parte restante será anulada uma vez que termina a responsabilidade para a qual ela foi constituída.

A taxa de imposto sobre os rendimentos é de 25,5%.

Para melhor entender o tratamento contabilístico dos impostos diferidos, este exemplo será desenvolvida por partes de forma a tornar mais fácil a sua compreensão, e posteriormente será também apresentada os tratamentos contabilísticos dos anos subsequentes a este caso. Isso de acordo com os dados desta empresa.

A resolução deste caso prático atenderá ao seguinte raciocínio: (i) Analisar a natureza do problema; (ii) Discutir a solução da questão proposta à luz das disposições do SNCRF, (iii) efectuar os registos adequados; (iv) Indicar os efeitos nas demonstrações financeiras do período; e (v) Indicar os requisitos de divulgação da informação.

Para o exercício económico de 2012, será explicado todo o tratamento contabilístico e processo de contabilização dos activos por impostos diferidos para o caso da constituição de uma *provisão*⁷ para reestruturação (§ 60 da NRF – 19)⁸.

Dados da empresa:

Resultados Antes dos Impostos (RAI)	132 135
· Imposto sobre o Rendimento do período	33 694
· Valor da provisão para reestruturação	10 000
Gastos por impostos correntes = (RAI + provisões não aceites fiscalmente) * taxa	36 244
Cálculo do imposto diferido = Valor da provisão * taxa	2 550

A contabilização da constituição da provisão⁹ para reestruturação e o reconhecimento de activos por impostos diferidos segue como mostra o quadro a seguir.

Quadro 1 - Constituição da provisão e reconhecimento de activos por impostos diferidos em 2012

Data	Descrição da Operação	Contas		Débito	Crédito
15-12-2012	Constituição da provisão	677	Provisões do período-Reestruturação	10.000	
		297	Provisões - Reestruturação		10.000
31-12-2012	Gastos por impostos correntes	5932x	Imposto estimado para o período	36.244	
		241x	Imposto sobre o rendimento		36.244
31-12-2012	Activos por impostos diferidos (10.000 x 25,5%)	2641	Activos por impostos diferidos	2.550	
		5932x	Imposto diferido		2.550

Fonte: Elaborado pelo Autor (2013)

⁷Uma provisão não é aceite para fins fiscais no momento da sua contabilização, sendo os respectivos gastos aceites quando se materializarem. Assim, temos um passivo contabilístico maior do que o passivo fiscal, o que origina um activo por impostos diferidos.

⁸ Uma provisão deve ser usada somente para os dispêndios relativos aos quais a provisão foi originalmente reconhecida (§ 60 da NRF – 19).

⁹São constituídas provisões no balanço sempre que a Sociedade identifica uma obrigação presente (legal ou construtiva) que resulta de acontecimentos passados e sempre que seja provável que uma diminuição, estimada com fiabilidade, de recursos incorporando benefícios económicos será necessária para liquidar a obrigação.

As demonstrações financeiras foram preparadas de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro (SNCRF), aprovado pelo Decreto-Lei nº5/2008, de 4 de Fevereiro, o qual entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2009. A fim de facilitar a sua leitura, os valores apresentados no presente Anexo encontra-se expresso em milhares de Estudos (m ESC).

Relativamente ao ano de 2012, ficará o resultado líquido apuramento determinado como exemplificado a seguir:

Quadro 2 - Determinação dos Resultados Líquidos

Código conta	Descrição	Valor
5931	Resultado antes de imposto	132 135
5932	Imposto sobre o rendimento do período	33 694
59321	Imposto estimado para o período	36 244
59322	Imposto diferido	2 550
5933	Resultado líquido apuramento	98 441

Fonte: Elaborado pelo Autor

Para, melhor entendimento de seguida segue a contabilização que será efectuada no ano de 2013 e 2014, dentro do contexto da provisão para reestruturação constituída em 2012, partindo de um pressuposto que a será utilizada 70% em 2013 e 20% em 2014 e a restante 10% será anulada, por terminar a responsabilidade para a qual ela havia sido criada.

Como já tinha sido referido anteriormente vamos partir do pressuposto que em 2013:

- Será utilizada 70% da provisão $(10.000 \times 70\%) = 7.000$
- Redução do activo por impostos diferidos $= (7.000 \times 25.5\%) = 1.785$

Para tal a contabilização será efectuada como referenciado abaixo:

Quadro 3 - Contabilização da utilização da provisão e redução do activo por impostos diferidos para 2013

Data	Descrição da Operação	Contas		Débito	Crédito
31-12-2013	Utilização da Provisão (70%)	297	Provisões - Reestruturação	7.000	
		12/22/26	Bancos/Fornecedores/Outros Credores		7.000
31-12-2013	Redução do activo por impostos diferidos e gastos (7.000 x 25,5%)	59322	Imposto diferido	1.785	
		2641	Activos por impostos diferidos		1.785

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

Esta é uma contabilização partindo do pressuposto da utilização da provisão que foi criada em 2012.

Também se partimos do pressuposto que em 2014 será utilizada 20% da provisão e que a outra parte será anulada, teremos os seguintes lançamentos para serem feitos nesse período.

- Será utilizada 20% da provisão. $(10.000 * 20\%) = 2.000$
- Anulação de 10% $(10.000 * 10\%) = 1.000$
- Redução do activo por impostos diferidos $= (3.000 * 25.5\%) = 765$

Para tal a contabilização será efectuada como referenciado abaixo:

Quadro 4- Contabilização da utilização da provisão e redução do activo por impostos diferidos para 2014

Data	Descrição da Operação	Contas		Débito	Crédito
31-12-2014	Utilização e anulação da provisão (20%)	297	Provisões - Reestruturação	2.000	
		12/22/26	Bancos/Fornecedores/Outros Credores		2.000
		297	Provisões - Reestruturação	1.000	
		7637x	Reversões/de provisões/Reestruturação		1.000
31-12-2014	Redução do activo por imposto diferido e gastos (3.000 x 25.5%)	59322	Imposto diferido	765	
		2641	Activos por impostos diferidos		765

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

Como a problemática dos impostos diferidos abrange mais do que um exercício económico na sua contabilização e especialização do imposto, mostramos como vai ficar a sua contabilização para os próximos dois anos.

3.3.2. Caso II - Passivos por impostos diferidos / diferenças temporárias tributáveis

A Só Construções, S.A, no mesmo exercício económico de 2012 procedeu a uma revalorização¹⁰ de uma máquina, que em 31/12/2012 foi revalorizada com base no seu justo valor que é de 1.220 contos cuja quantia escriturada inicialmente era de 340 contos.

A vida útil remanescente desse activo nessa data era de 5 anos (ainda em boas condições de trabalho)

O aumento de valor do activo não foi tributado no exercício de 2012, mas será tributado com base nas depreciações não dedutíveis nos períodos seguintes.

Reconhecimento do passivo por impostos diferidos

- Aumento de valor do activo = 340 (1.220 justo valor – 340 quantia escriturada à data da revalorização);

Efeito em termos do imposto diferido = 224 (880 * 25.5%)

Quadro 5 - Reconhecimento do passivo por impostos diferidos

Data	Descrição da Operação	Contas		Débito	Crédito
31-12-2012	Reconhecimento do aumento de valor do activo fixo tangível no capital próprio	433	Activos fixos tangíveis - Equipamento básico - Máquina perfuradora	880	
		5681	Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis - Outros excedentes - Antes de imposto sobre o rendimento		880
31-12-2012	Passivo por impostos diferidos a reconhecer no capital próprio	5682	Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis - Outros excedentes - Impostos Diferidos	224	
		2642	Passivos por impostos diferidos		224
	Valores expressos em mESC				

Fonte: Elaborado pelo Autor (2013)

Esta revalorização, foi feita depois da análise do estado de conservação do equipamento que depois de aprovado pelo conselho directivo, passaram a informação para o responsável do departamento de contabilidade para que este se prosseguisse com o seu reconhecimento

¹⁰ Para efeitos do reconhecimento do aumento do valor do activo fixo tangível no capital próprio, considerou-se este reconhecimento de forma simples, uma vez que o objectivo concreto é evidenciar os impostos diferidos a as alterações nos capitais próprios. Ficando claro que este procedimento deve ser efectuado conforme refere o § 35 da NRF 7 – Activos fixos tangíveis.

e especialização do imposto inerente, bem como o reconhecimento do aumento de valor do activo fixo tangível no capital próprio¹¹.

Partindo do plano de negócios em 2013 a Só Construções S.A, obterá um lucro antes de imposto aproximadamente de 90.000 contos, assim, vamos proceder as contabilizações para o efeito do passivo por impostos diferidos.

- Taxa de depreciação a considerar = 20% ($1.220 / 5$ anos)
- Novo valor da depreciação = 244 ($1.220 * 20\%$)
- 2Valor anteriormente considerado = 68 ($340 * 20\%$)

Para o ano de 2013 a depreciação do activo em causa será de 244 contos, a quantia realizada pelo uso é de 68 contos (diferença entre a depreciação do activo a justo valor de 244 contos e a depreciação proveniente da revalorização efectuada de 68 contos).

Quadro 6 - Expectativa de gastos de impostos correntes para 2013

Ano 2013	
Lucro antes de impostos	90.000
<u>A acrescentar</u>	
Depreciações não tributáveis	68
Lucro tributável	90.068
Taxa de imposto (25,5%)	
$90.068 * 25,5\%$	22.967
Gasto de impostos correntes	22.967

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

O resultado para o ano de 2013 foi com base nas informações estratégicas e foi utilizado para demonstrar o impacto da contabilização do reconhecimento do passivo por imposto diferidos e do reconhecimento do aumento de valor do activo fixo tangível no capital próprio contabilizado em 2012.

Para tal a contabilização para o ano de 2013 será como segue a seguir:

¹¹ Para melhor mostrar os efeitos da contabilização do reconhecimento do passivo por impostos diferidos para o próximo ano vamos partir de um pressuposto que esta entidade terá um resultado contabilístico positivo, com o intuito de mostrar os lançamentos a serem efectuados em torno da revalorização feita em 2012.

Quadro 7 - Contabilização do reconhecimento do gasto por impostos correntes e rectificação das outras rubricas para 2013

Data	Descrição da Operação	Contas		Débito	Crédito
31-12-2013	Gastos por impostos correntes	5932x	Imposto estimado para o período	22.967	
		241x	Imposto sobre o rendimento		22.967
31-12-2013	Redução do passivo por impostos diferidos e créditos por impostos diferidos	2642	Passivos por impostos diferidos	45	
		5932y	Imposto diferido		45
31-12-2013	Correcção do excedente de revalorização relativo ao ano 2013, em virtude do ganho no activo fixo, em resultados transitados (1)	5681	Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis - Outros excedentes - Antes de impostos sobre o rendimento	176	
		591	Resultado transitados		176
31-12-2013	Correcção do excedente de revalorização relativo ao ano 2013, em virtude do gasto de imposto diferido em resultados transitados (2)	591	Resultado transitados	45	
		5682	Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis - Outros excedentes - Impostos diferidos		45
	Valores expressos em mESC				

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

(1) Antes de imposto sobre o rendimento = $176 [(880 / 5 \text{ anos}) * 1 (\text{ano } 2013)]$

(2) Imposto Diferido = $45 [(224 / 5 \text{ anos}) * 1 (\text{ano } 2013)]$

3.4. A declaração do modelo 1B

A Sociedade está abrigada pelo Decreto - Lei nº 1/96, de 15 de Janeiro, que aprova o Regulamento do Imposto Único sobre os Rendimentos, segundo o qual o rendimento tributável é determinado com base no resultado do exercício antes de impostos, eventualmente ajustado pelos custos e proveitos que, nos termos do referido Decreto - Lei, não devam ser considerados para efeitos fiscais, ao qual é aplicada uma taxa de 25,5%.

As receitas e despesas foram registadas de acordo com o princípio da especialização de exercícios, ou seja, são reconhecidas à medida que são geradas, independentemente do momento em que são recebidas ou pagadas. As diferenças entre os montantes recebidos e pagos e as correspondentes despesas e receitas geradas, são registadas no balanço nas rubricas de Outras contas a pagar e Outras contas a receber.

4. CAPÍTULO IV – CONCLUSÃO

E, finalmente, neste capítulo apresentam-se as considerações finais sobre o trabalho a desenvolver, relatando-se as virtudes dessa pesquisa e as dificuldades encontradas para a sua elaboração.

4.1. Limitações na execução deste trabalho

Na execução deste trabalho deparamos com algumas dificuldades, assim como, o facto de sermos trabalhador/estudante, reduzindo a disponibilidade de tempo; limitação bibliográfica para consulta na biblioteca do ISCEE, dificuldades de pesquisa e de aquisição de obras no mercado nacional, bem como, limitação no acesso a publicações de apontamentos técnicos relacionados com a interligação entre a contabilidade e a fiscalidade. Por último e pela imposição por parte do ISCEE na limitação do número de páginas também nos impossibilitou de aprofundar informações relevantes sobre o tema.

4.2. Utilidade do trabalho para comunidade académica e profissional

A preparação cuidada deste TFC teve como meta contribuir, dentro do possível, para o enriquecimento da matéria fiscal regulada no NRF – 22 – Imposto sobre o Rendimento, fornecer a todos os estudantes do curso de contabilidade e administração e cursos afins, material de análise quiçá, servir de pista para elaboração de futuros trabalhos académicos, pois o assunto é actual e de relevada importância na área económica e empresarial.

Para a comunidade profissional, pretende-se dar a conhecer e permitir uma reflexão sobre este importante factor de afirmação e sustentabilidade empresarial, pois como é sabido o tratamento fiscal nas empresas é necessário, essencialmente, aos que se projectam no longo prazo. A tomada de decisões, a sobrevivência das mesmas e às exigências e pressões do mercado também dependem de quando as políticas contabilísticas são devidamente aplicados.

Este trabalho pode servir de material de consulta, apoio a orientação para outros alunos que pretendem tratar assuntos relacionados e também irá servir como trabalho de conclusão do meu curso.

4.3. Sugestões para trabalhos futuros

Cientes da aprendizagem adquirida, perante o estudo persistente desta matéria, leva-nos a sugerir que muitos outros temas sejam objectos de trabalhos futuros, destacando-se:

- Impostos diferidos resultantes de uma concentração de actividades empresariais;
- A tributação pelo resultado consolidado;
- Impacto Fiscal das reavaliações de Activos Fixos Tangíveis nos indicadores económicos, monetários e financeiros de uma empresa;
- Elaboração de um caso prático sobre Auditoria Fiscal – Impostos sobre os rendimentos;
- Impacto contabilístico dos activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas.

4.4. Principais conclusões

A finalidade principal deste trabalho foi o de aplicar o novo normativo contabilístico cabo-verdiano (SNCRF) na correcção e determinação da matéria colectável em sede do IUR.

Na perspectiva de internacionalização da economia nacional e, antes da conclusão final deste trabalho é de reconhecer as mudanças e o surgimento dos novos conceitos registados na regulamentação contabilística nacional com a introdução do Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro (SNCRF), visando a harmonização das normas contabilísticas nacionais com as normas internacionais, considerado um factor importante de competitividade.

Concluimos que o SNCRF veio melhorar a qualidade do relato financeiro em Cabo Verde, proporcionando uma informação útil aos utentes na tomada de decisões a nível mundial, e ao mesmo tempo concluimos sobre a necessidade de actualização do código do IUR e do código Geral Tributário para melhor adequação com o SNCRF, onde as regras fiscais sobrepõem-se às contabilísticas, ficando as empresas obrigadas a registar gastos e rendimentos de acordo com regras fiscais, verificando-se nalguns casos, uma subversão na aplicação dos princípios contabilísticos geralmente aceites.

Também concluimos que o resultado contabilístico, para efeitos de impostos diferidos, corresponde ao resultado do exercício antes da dedução do gasto de imposto, enquanto o

resultado fiscal é obtido a partir do resultado contabilístico, efectuando-se correcções, acréscimos e deduções, em conformidade com a legislação fiscal.

Os resultados líquidos antes da correcção dos efeitos de gastos e rendimentos para correcção da matéria colectável e consequentemente a determinação dos impostos deferidos atingiam 98.441 contos e da análise constataram os seguintes factos patrimoniais.

- Foi constituída uma da provisão para reestruturação em 2012, partiu-se do pressuposto que será utilizada 70% em 2013 e 20% em 2014 e a restante 10% será anulada, por terminar a responsabilidade para a qual ela havia sido criada.
- Procedeu-se a revalorização de equipamentos com base no seu justo valor de montantes 1.220 contos cuja quantia escriturada inicialmente era de 340 contos.

Do efeito conjugado das correcções acima referidas houve uma redução do Capital Próprio em 43.038 contos, tendo os resultados líquidos atingidos o montante de 52.197 contos, sendo:

- Revalorização legais antes do imposto resultante da revalorização dos equipamentos em 880 contos;
- Impostos deferidos passiva de 224 contos pelo reconhecimento do aumento do activo fixo tangível no capital próprio;
- Impostos diferidos activas em 2.550 contos pela constituição da provisão para reestruturação;
- Resultado líquido corrigido para menos de 46.244 contos resultante da contabilização da provisão para a reestruturação (10.000 contos) e o valor do imposto corrente de 36.244 contos.

Em conclusão, a aplicação do novo normativo contabilístico cabo-verdiano (SNCRF) na correcção e determinação da matéria colectável em sede do IUR veio dar e construir uma base contabilística comum como ponto de partida para o estabelecimento de uma matéria colectável comum, e se concluir neste TFC, que tem todo o sentido. Sendo as demonstrações financeiras elaboradas com base nas NRF' e subsidiariamente às NIC's constituem o ponto de partida neutro para qualquer discussão sobre uma matéria colectável comum.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Livros

ALMEIDA, M.C.e F. DE ALBUQUERQUE (2009). Adopção pela primeira vez do Novo Normativo (SNC) – Volume I. Chaves Ferreira Publicações, Lisboa.

ALMEIDA, Rui M.P. (2009), O Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro - SNCRF - de Cabo Verde. ATF - Edições Técnicas.

ALMEIDA, Rui M.P.; Dias, Ana Isabel; Carvalho, Fernando P.M. (2009), O novo Sistema de Normalização Contabilística – SNC Explicado. ATF - Edições Técnicas.

LOURENÇO, João Cabrito (2000), A Auditoria Fiscal – Vislis editores, Lda.

MORAIS, S.I. e I. C. LOURENÇO (2003). Apresentação das Demonstrações Financeiras – Interpretação e Aplicação da NIC 1. Publisher Team, Lisboa.

MORAIS, S.I. e I. C. LOURENÇO (2005). Aplicação das normas de IASB em Portugal. Publisher Team, Lisboa.

ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS (2004). Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSsTM). Lisboa.

PAIS, Cláudio. (2000), Impostos sobre lucros – Áreas Editora Lisboa.

RODRIGUES, J. (2009). Sistema de Normalização Contabilística Explicado. Porto Editora, Porto.

RODRIGUES, João. (2009), SNC Explicado. Porto Editora Porto.

Legislação

Decreto-Lei nº 1/96, de 15 de Janeiro, que aprova o Regulamento do Imposto Único sobre os Rendimentos (IUR).

Decreto-Lei nº 19/93, de 29 de Março, que aprova o Código de Processo Tributário

Decreto-Lei nº 5/2008, de 04 de Fevereiro, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro (SNCRF).

Despacho Normativo nº 23/2008: Aprova a Norma de Relato Financeiro 22 – Impostos sobre o Rendimento– IAS 12.

Lei nº 37/IV/92, de 28 de Janeiro, que aprova o Código Geral Tributário.

Lei nº10/VIII/2011, de 29 de Dezembro, que aprova Orçamento do Estado de 2012.

Portaria nº49/2008, de 29 de Dezembro, que veio introduzir a implementação do novo Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro (SNCRF).

Sites pesquisados

<http://www.oroc.pt/>

<http://www.iasb.org/Home.htm>

www.opacc.cv

ANEXO I - BALANÇO

SÓ CONSTRUÇÕES, SA

ACHADA DE SANTO ANTONIO - PRAIA

BALANÇO CORRIGIDO A 31 DE DEZEMBRO DE 2012

	PERÍODO		CORRECÇÕES	B. CORRIGIDO
	2012		2012	2012
	Notas	Valores	Valores	Valores
ACTIVO				
Activo não corrente				
Activos fixos tangíveis	3			
Terrenos e recursos naturais		10 000	0	10 000
Edifícios e outras construções		10 161	0	10 161
Equipamento básico		340	880	1 220
Equipamento de transporte		5 449	0	5 449
Equipamento administrativo		4 261	0	4 261
Equipamentos biológicos		0	0	0
Outros activos fixos tangíveis		7 441	0	7 441
Propriedades de investimento	4			
Edifícios e outras construções		1 429 848	0	1 429 848
Equipamento básico		38 270	0	38 270
Activos intangíveis				
Programas de computador	5	1 427	0	1 427
Accionistas sócios	6	797 664	0	797 664
Outros activos financeiros	7	7 995	0	7 995
Activos por impostos diferidos		0	2 550	2 550
Activos não correntes detidos para venda		0	0	0
Total do activo não corrente		2 312 856	3 430	2 316 286
Activo corrente				
Inventários	8			
Mercadorias		75 380	0	75 380
Produtos acabados e intermédios		11 665 316	0	11 665 316
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos		0	0	0
Produtos e trabalhos em curso		796 024	0	796 024
Matérias-primas, subsidiárias e de consumo		2 086 323	0	2 086 323
Outros produtos de consumo		0	0	0
Clientes	9	122 879	0	122 879
Adiantamentos a fornecedores	10	157 435	0	157 435
Estado e outros entes públicos	11	9 830	0	9 830
Accionistas sócios		0	0	0
Outras contas a receber	12	325 079	0	325 079
Diferimentos	13	1 072 286	0	1 072 286
Activos financeiros detidos para negociação		0	0	0
Outros activos financeiros	7	29 655	0	29 655
Caixa e depósitos bancários	14	148 942	0	148 942
Total do activo corrente		16 489 149	0	16 489 150
Total do activo		18 802 005	3 430	18 805 436
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO				
Capital próprio	15			
Capital realizado		150 000	0	150 000
Reservas legais		71 527	0	71 527
Outras reservas		195 180	0	195 180
Revalorizações legais -Antes de Imposto		0	880	880
Revalorizações legais -Imposto diferido		0	-224	-224
Imposto diferido		0	2 550	2 550
Resultados transitados		248 108	0	248 108
Resultado líquido do período		98 441	-46 244	52 197
Total do capital próprio (antes de interesses minoritários)		763 256	-43 038	720 218
Interesses minoritários				
Total do capital próprio		763 256	-43 038	720 218
PASSIVO				
Passivo não corrente				
Provisões	16	26 544	10 000	36 544
Fornecedores	17	326 012	0	326 012
Financiamentos obtidos	18	310 805	0	310 805
Passivos por impostos diferidos		0	224	224
Outras contas a pagar	20	233 691	0	233 691
Total do passivo não corrente		897 052	10 224	907 276
Passivo corrente				
Fornecedores	17	1 402 034	0	1 402 034
Adiantamentos de clientes	19	3 037 195	0	3 037 195
Estado e outros entes públicos	11	122 824	36 244	159 068
Accionistas/sócios	6	2 074	0	2 074
Financiamentos obtidos	18	11 365 256	0	11 365 256
Outras contas a pagar	20	1 212 315	0	1 212 315
Total do passivo corrente		17 141 698	36 244	17 177 942
Total do passivo		18 038 750	46 468	18 085 218
Total do capital próprio e do passivo		18 802 005	3 430	18 805 436

ANEXO II – DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS

SÓ CONSTRUÇÕES, SA

ACHADA DE SANTO ANTONIO - PRAIA

DEMONSTRAÇÃO INDIVIDUAL DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE 01 DE JANEIRO A 31 DE DEZEMBRO DE 2012

	PERÍODO		CORRECÇÕES	DRN CORRIGIDO
	2012		2012	2012
	Notas	Valores	Valores	
Vendas e Prestações de serviços	21	5 217 405	0	5 217 405
Subsídios à exploração		0	0	0
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos		0	0	0
Variação nos inventários de produção	22	-2 568 419	0	-2 568 419
Trabalhos para a própria entidade		0	0	0
Subcontratos	23	-810 953	0	-810 953
Gasto com mercadorias vendidas e matérias consumidas	24	-585 746	0	-585 746
Resultado operacional bruto		1 252 287	0	1 252 287
Fornecimentos e serviços externos	25	-1 324 878	0	-1 324 878
Valor acrescentado bruto		-72 591	0	-72 591
Gastos com o pessoal	26	-54 413	0	-54 413
Ajustamentos de inventários (perdas/reversões)		0	0	0
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)	9	-8 900	0	-8 900
Provisões (aumentos/reduções)	27	0	0	0
Imparidade de activos não depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)				
Aumentos/reduções de justo valor		0	0	0
Outros rendimentos e ganhos	28	1 279 735	0	1 279 735
Outros gastos e perdas	29	-119 231	-10 000	-129 231
Resultado antes de depreciações, amortizações, perdas/ganhos de financiamento e impostos		1 024 600	0	1 014 600
Gastos/Reversões de depreciação e de amortização	3 e 5	-8 218	0	-8 218
Perdas/reversões por Imparidade de activos depreciables/amortizáveis	3	0	0	0
Resultado operacional (antes de perdas/ganhos de financiamento e impostos)		1 016 382	0	1 006 382
Juros e ganhos similares Obtidos	30	40 128	0	40 128
Juros e perdas similares suportados	31	-924 375	0	-924 375
Resultado antes de impostos		132 135	0	122 135
Imposto sobre o rendimento do período		33 694	0	31 144
Resultado líquido do período		98 441	0	90 991

Resultado das actividades descontinuadas (líquido de impostos) incluído no resultado líquido do período				
---	--	--	--	--

Resultado líquido do período atribuível a:				
Detentores do capital da empresa-mãe		98 441	0	90 991
Interesses minoritários				
Resultado por acção básico		656		607

CURRICULUM VITAE

Informação pessoal

Apelidos / Nomes próprios	Lima da Graça / Herculano		
Moradas Local de Trabalho	Residência: Palmarejo Audicon Consulting		
Telefones	---	Telemóvel	994 37 30 \ 932 85 74
Endereços de correio electrónico	Herculanolima02@gmail.com		
Nacionalidade	Cabo-verdiana		
Data de nascimento	06/03/1989		
Sexo	Masculino		

Experiência profissional

Datas	Nov. de 2009 à actualidade
Função ou cargo ocupado	Técnico profissional de Contabilidade
Principais actividades e responsabilidades	Organização, Codificação, Escrituração, Reconciliação Bancária, Reconciliação de Conta de Terceiros, Elaboração dos modelos Fiscais (Modelo 106 e GP010), Encerramento de Exercícios.
Nome e morada do empregador	Audicon Consulting
Tipo de empresa/Sector	Empresa de Prestação de Serviços em Contabilidade e Consultoria.

Educação e formação

Datas	Out. 2011 -Previsto para Junho 2013
Designação da qualificação atribuída	Licenciando em Contabilidade e Administração, Ramo Auditoria.
Principais disciplinas/competências profissionais	Os titulares do grau de Licenciados com especialização em Auditoria, ficam habilitados a exercer actividades na Auditoria Financeira, Interna e Operacional.
Nome e tipo da organização de ensino ou formação	Instituto Superior de Ciências Económicas Empresariais Terra Branca – Praia – Santiago
Nível segundo a classificação nacional ou internacional	Licenciatura
Datas	Out. 2008 – Julho 2011
Designação da qualificação atribuída	Bacharelato em Contabilidade e Administração
Nome e tipo da organização	Instituto Superior de Ciências Económicas Empresariais Terra Branca – Praia – Santiago

Nível segundo a
classificação nacional ou
internacional

Bacharel

Datas 04/06/2012 - 07/06/2012

Designação Formação em E. R. P. Primavera.
Aperfeiçoamento

Âmbito

**Aptidões e
competências pessoais**

Outras línguas

Auto-avaliação

Nível europeu (*)

Português

Inglês

Francês

Espanhol

Compreensão				Conversação				Escrita	
Compreensão oral		Leitura		Interacção oral		Produção oral		Produção	
C2	Utilizador avançado	C2	Utilizador avançado	C2	Utilizador avançado	C2	Utilizador avançado	C2	Utilizador avançado
C1	Utilizador básico	C1	Utilizador básico	B2	Utilizador independente	B2	Utilizador independente	B1	Utilizador independente
A2	Utilizador Básico	B2	Utilizador Básico	A2	Utilizador Básico	A2	Utilizador Básico	A1	Utilizador Básico
C1	Utilizador Básica	C1	Utilizador Básico	A2	Utilizador básico	A2	Utilizador básico	A2	Utilizador básico

(*) Nível do Quadro Europeu Comum de Referência (CECR)

**Aptidões e competências
sociais**

Aposto em: Boa relação com colaboradores; Trabalho em equipa; Eficácia, eficiência e Responsabilidade.

**Aptidões e competências de
organização**

Aposto em:
Cumprir prazos com resultados palpáveis.
Gerir tempo de trabalho.
Gerir recursos materiais.
Planejar e organizar actividades (Planos de Acção).
Desenvolver estratégias de Trabalho.

**Aptidões e competências
informáticas**

Conhecimentos de informática na óptica do utilizador, Office, nomeadamente, em ambiente Windows (Xp e Vista) e software Microsoft (Word, Excel, PowerPoint, Publisher, Outlook Express e Microsoft Outlook, etc) e Internet Explore (Pesquisa / Investigação) conhecimento básico de Arc-gis, conhecimento de manuseio do GPS.

Perfil

Comunicativo, extrovertido, dinâmico, Boa capacidade de Expressão Verbal, boa capacidade de produção escrita, Boa aparência, **fácil adaptação noutras áreas.**

Carta de condução

Possui Carta de Condução emitido pelos Serviços de Viação de São Vicente em 17/12/2007